



Universidad Autónoma de Querétaro
Facultad de Contaduría y Administración
Maestría en Impuestos

"Análisis de la sustancia económica y su efecto en la deducibilidad del gasto en México"

TESIS

Que como parte de los requisitos para obtener el Grado de
Maestro en Impuestos

Presenta:

Rosa Elena López Moreno

Dirigido por:

Mtro. Juan Alberto Ríos Bautista

Co-dirigido por:

Nombre Completo del Co-Director del Trabajo.

Mtro. Juan Alberto Ríos Bautista

Presidente

Mtro. Cristopher López González

Secretario

Dr. Carlos Olguín González

Vocal

Mtro. Antonio Ávila Arvizu

Suplente

Dr. Víctor Roberto Vega Villa

Suplente

Centro Universitario, Querétaro, Qro.

Abril 2026.

México

La presente obra está bajo la licencia:
<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/deed.es>



CC BY-NC-ND 4.0 DEED

Atribución-NoComercial-SinDerivadas 4.0 Internacional

Usted es libre de:

Compartir — copiar y redistribuir el material en cualquier medio o formato

La licenciante no puede revocar estas libertades en tanto usted siga los términos de la licencia

Bajo los siguientes términos:



Atribución — Usted debe dar [crédito de manera adecuada](#), brindar un enlace a la licencia, e [indicar si se han realizado cambios](#). Puede hacerlo en cualquier forma razonable, pero no de forma tal que sugiera que usted o su uso tienen el apoyo de la licenciante.



NoComercial — Usted no puede hacer uso del material con [propósitos comerciales](#).



SinDerivadas — Si [remezcla, transforma o crea a partir](#) del material, no podrá distribuir el material modificado.

No hay restricciones adicionales — No puede aplicar términos legales ni [medidas tecnológicas](#) que restrinjan legalmente a otras a hacer cualquier uso permitido por la licencia.

Avisos:

No tiene que cumplir con la licencia para elementos del material en el dominio público o cuando su uso esté permitido por una [excepción o limitación](#) aplicable.

No se dan garantías. La licencia podría no darle todos los permisos que necesita para el uso que tenga previsto. Por ejemplo, otros derechos como [publicidad, privacidad, o derechos morales](#) pueden limitar la forma en que utilice el material.

RESUMEN

La presente investigación, tiene como objetivo principal analizar el principio de sustancia económica como criterio para determinar la deducibilidad del gasto en el sistema fiscal mexicano, examinando si su utilización por parte de la autoridad fiscal cuenta con un fundamento normativo claro y compatible con el principio constitucional de legalidad tributaria. A partir de un enfoque jurídico-doctrinal, la investigación identifica que, aunque dicho principio ha sido incorporado en sistemas fiscales de tradición anglosajona y en estándares internacionales contra la elusión, su incorporación en México ha sido parcial, fragmentaria y marcada por interpretaciones administrativas que exceden el marco legal vigente. El trabajo se estructura en cinco capítulos que abarcan el análisis conceptual de la sustancia económica, su evolución doctrinal, su presencia normativa en México y en modelos comparados, así como un examen de jurisprudencia mexicana relevante. La revisión muestra que el legislador mexicano no ha incorporado explícitamente el principio dentro de los requisitos de deducibilidad previstos en la LISR. En consecuencia, su implementación deriva principalmente de criterios del SAT y de ciertos precedentes judiciales que lo utilizan como parámetro auxiliar, pero sin un desarrollo sistemático ni uniforme. Los resultados de la investigación confirman la hipótesis principal: la ausencia de una regulación expresa provoca incertidumbre jurídica y abre espacios para la aplicación discrecional del principio, lo que afecta el derecho fundamental a la seguridad jurídica de los contribuyentes. Asimismo, las hipótesis secundarias se corroboran al evidenciar que la autoridad fiscal recurre al principio sin base legal delimitada; que la jurisprudencia mexicana ha oscilado entre aceptarlo y rechazarlo dependiendo del caso; y que la falta de contenido normativo genera riesgos de arbitrariedad. Se concluye que la incorporación legislativa del principio de sustancia económica (definido, limitado y vinculado exclusivamente a supuestos específicos) es indispensable para garantizar certeza jurídica, fortalecer la legalidad tributaria y armonizar el sistema fiscal mexicano con prácticas

internacionales, evitando al mismo tiempo excesos interpretativos por parte de la autoridad.

(Palabras clave: Deducibilidad, Interpretación, Legalidad, Seguridad, Sustancia)

ABSTRACT

The main objective of this research is to analyze the application of the economic substance principle as a criterion for determining the deductibility of expenses in the Mexican tax system, evaluating whether its use by the tax authority is supported by a clear normative basis consistent with the constitutional principle of tax legality. Through a legal-doctrinal approach, the study identifies that although this principle originates in common-law jurisdictions and international anti-avoidance standards, its adoption in Mexico has been partial, fragmented, and driven largely by administrative interpretations that exceed the current statutory framework.

The thesis is structured into five chapters covering the conceptual nature of economic substance, its doctrinal development, its presence in Mexican legislation and comparative systems, and an analysis of relevant Mexican case law. The review shows that the Mexican legislator has not expressly incorporated the principle into the deductibility requirements under the Income Tax Law. Consequently, its implementation relies mainly on criteria issued by the Tax Administration Service and certain judicial precedents that reference the principle as an auxiliary parameter, though without a consistent or uniform theoretical foundation.

The findings confirm the main hypothesis: the absence of explicit regulation creates legal uncertainty and allows for discretionary application of the principle, undermining taxpayers' fundamental right to legal certainty. The secondary hypotheses are also validated by evidence that the tax authority applies the principle without a clearly defined legal basis; that Mexican case law has been inconsistent in its acceptance of the principle; and that the lack of regulatory content increases the risk of arbitrary enforcement.

The study concludes that legislative incorporation of the economic substance principle (clearly defined, limited, and linked to specific tax scenarios) is essential to ensure legal certainty, strengthen the principle of tax legality, and align the Mexican

tax system with international best practices, while preventing interpretative overreach by the tax authority.

(Key words: Deductibility, Interpretation, Legality, Certainty, Substance)

DEDICATORIAS

A mis hijos, por ser mi mayor motor e inspiración para no rendirme y continuar avanzando aun en los días más difíciles. Cada logro mío es también suyo, porque son la razón más profunda de mi esfuerzo y de mis sueños.

A mi esposo, compañero incondicional de vida, por su amor, paciencia y apoyo constante. Gracias por caminar a mi lado, por sostenerme en los momentos de cansancio y por recordarme siempre que soy capaz de llegar más lejos.

A mis padres, quienes me enseñaron con su ejemplo el valor del trabajo, la honestidad y la disciplina. Su amor, sacrificios y enseñanzas han formado los cimientos sobre los que hoy se construye este logro. Todo lo que soy y todo lo que alcanzo es, en gran parte, gracias a ustedes.

A todos ustedes, con profundo amor y gratitud, dedico este trabajo de tesis.

AGRADECIMIENTOS

A la **Universidad Autónoma de Querétaro (UAQ)**, institución que ha sido mi casa formativa desde la preparatoria hasta la culminación de esta maestría. A lo largo de todos estos años, la UAQ no solo me brindó educación de excelencia, sino también valores, experiencias y oportunidades que han marcado profundamente mi vida personal y profesional. Mi gratitud es inmensa hacia esta Universidad que me vio crecer, aprender y transformar mis aspiraciones en realidades.

Al **Director de tesis**, por su guía, su acompañamiento constante y su disposición para orientar mis ideas con rigor metodológico y claridad conceptual. Su experiencia y dedicación fueron esenciales para lograr la solidez y profundidad que este trabajo requiere.

A los **sinodales**, por el tiempo dedicado a la revisión de este proyecto, por sus observaciones, cuestionamientos y aportaciones que enriquecieron de manera significativa el contenido y fortalecieron la calidad académica del estudio. Su participación representa un honor y una oportunidad de aprendizaje invaluable.

A la **Campaña ¡Titúlate Ya! 2025** de la Facultad de Contaduría y Administración, por el apoyo brindado a lo largo de este proceso de titulación, el cual me permitió ver finalmente cristalizado este objetivo. Su apoyo fue más que un acompañamiento administrativo, representó una verdadera oportunidad para retomar mi camino académico y cerrar un ciclo formativo que, por diversas circunstancias, había quedado pendiente. Sus recursos, orientación y estructura hicieron posible avanzar con disciplina y constancia hacia la culminación de este objetivo.

A todas las personas e instituciones que, de una u otra forma, contribuyeron a que esta tesis se concretara, expreso mi más sincero agradecimiento. Cada aportación, acompañamiento y palabra de aliento quedó reflejada en estas páginas.

ÍNDICE

RESUMEN	i
ABSTRACT	iii
DEDICATORIAS	v
AGRADECIMIENTOS	vi
ÍNDICE	vii
ÍNDICE DE TABLAS	xi
1. INTRODUCCIÓN.....	1
1.1 Planteamiento del problema.....	1
1.2 Justificación del estudio	2
1.3 Objetivos.....	3
1.4 Hipótesis	4
1.5 Hipótesis secundarias:	4
2. MARCO TEÓRICO	6
2.1 Fundamento constitucional de las contribuciones y supremacía constitucional	6
2.1.1. Tutela constitucional de los Derechos Humanos de los contribuyentes	9
2.1.2. Principio de interpretación <i>pro homine</i> y su aplicación en materia tributaria	14
2.1.3. Juicio de amparo como medio jurisdiccional de control constitucional.....	15
2.1.4. Protección no jurisdiccional de los derechos fundamentales de los contribuyentes.....	16
2.2. Economía de opción y cláusulas anti-abuso	19
2.2.1. Concepto de “Economía de Opción”	19
2.2.2. Los límites a la Economía de Opción.....	20
2.2.3. Cláusulas antiabuso	21
2.3. Antecedentes de normatividad antiabuso en el contexto internacional y local	22
2.3.1 Antecedentes internacionales de normatividad antiabuso.....	22
2.3.2 Proyecto de Erosión de la Base Imponible y el traslado de Beneficios (BEPS) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).	24
2.4 Normatividad antiabuso en el derecho fiscal Mexicano.....	27
2.4.1 Aplicación normativa, administrativa y jurisdiccional del principio de sustancia económica y normas antiabuso en México	31

i)	Aplicación normativa: Análisis del artículo 5-A y 69-B del CFF	31
ii.	Aplicación administrativa: Criterios del SAT y PRODECON	34
iii.	Jurisprudencia relevante.....	35
2.5.	La deducibilidad del gasto en el sistema fiscal mexicano	39
2.5.1.	Concepto y naturaleza jurídica de la deducción fiscal	39
2.5.2	Fundamentación normativa en la LISR y el CFF	41
2.5.3	LISR.....	41
2.5.4	Reglamento de la LISR.....	43
2.5.5	CFF.....	44
2.5.6	Clasificación de los requisitos de deducibilidad: sustantivos y formales	44
2.5.7.	Requisitos sustantivos de la deducción del gasto.....	46
2.5.8.	Requisitos formales de la deducción del gasto.....	50
2.6.	Conservación de la documentación comprobatoria.....	52
2.7.	Materialidad y trazabilidad operativa.....	57
2.8	El requisito de fecha cierta en la documentación de soporte	58
3.	METODOLOGÍA	62
3.1	Enfoque de la investigación	62
3.2	Tipo y diseño de la investigación	62
3.3	Método de investigación	62
3.4	Técnicas e instrumentos de recolección de información	63
3.5	Alcances y limitaciones de la investigación	63
3.6	Estructura del trabajo	64
4.	RESULTADOS	65
4.1.	Resultados del análisis normativo.	66
4.1.1.	Principios constitucionales de las contribuciones, supremacía constitucional y derechos humanos de los contribuyentes.....	66
4.1.2	Antinomias constitucionales derivadas de la aplicación difusa y no legislada del principio de sustancia económica en el sistema fiscal mexicano	68
4.2	Normatividad antiabuso en el derecho comparado y en el marco fiscal Mexicano.....	72
4.2.1.	Análisis comparado y aportaciones para México	75
4.2.2.	La ausencia de una definición explícita del principio de sustancia económica en la legislación fiscal	76

4.2.3. Requisitos de deducibilidad que incorporan, de manera implícita, elementos de sustancia económica	81
4.2.4. Tensión normativa entre forma y sustancia en la legislación mexicana	83
4.3. Resultados del análisis doctrinal	83
4.3.1. Consenso doctrinal sobre la prevalencia de la realidad económica sobre la forma jurídica	84
4.3.2. La sustancia económica y medidas antiabuso como límite de la economía de opción.....	85
4.4 Resultados del análisis jurisprudencial	86
4.4.1. Reconocimiento jurisprudencial de la materialidad como evidencia de sustancia económica.....	86
4.4.2. Jurisprudencia sobre indispensabilidad y sustancia	91
4.4.3. La razón de negocios en la jurisprudencia mexicana.....	93
4.4.4. Carga de la prueba: criterios contradictorios	94
4.4.5. Conclusión jurisprudencial general.....	96
5. CONCLUSIONES	97
5.1 Verificación de la hipótesis principal	97
5.2. Verificación de las hipótesis secundarias.....	101
5.2.1. Hipótesis secundaria 1	101
5.2.2. Hipótesis secundaria 2	103
5.2.3. Hipótesis secundaria 3	106
5.3. Conclusión General	108
5.4. Conclusiones generales de la investigación.....	108
5.5. Conclusiones específicas respecto al cumplimiento de objetivos de la investigación.	109
5.6. Propuestas de Solución a los Problemas Identificados y Definición del Principio de Sustancia Económica.....	110
5.6.1. Propuesta de definición legal del principio de sustancia económica	110
5.6.2. Reforma integral al artículo 27 de la LISR	111
5.7. Recomendaciones para los contribuyentes.....	113
REFERENCIAS.....	116
ANEXOS	124
ANEXO A: Siglas y Abreviaturas	124
ANEXO B: Artículos 25 a 31 de la LISR (vigente)	125

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Cuadro comparativo internacional del principio de sustancia económica.....	78
---	----

1. INTRODUCCIÓN

1.1 Planteamiento del problema

La deducibilidad de los gastos es uno de los temas más relevantes dentro del sistema fiscal mexicano, en tanto que incide directamente en la base sobre la que se calcula el Impuesto sobre la Renta. En teoría, la LISR permite que los contribuyentes deduzcan los gastos necesarios para generar ingresos, siempre que cumplan con ciertos requisitos básicos: tener comprobantes fiscales válidos, registrar bien las operaciones y demostrar que el gasto realmente está vinculado con su actividad. Sin embargo, en los últimos años este análisis se ha ido complicando considerablemente. El foco de las revisiones que realiza el SAT a través del ejercicio de sus facultades de fiscalización, ya no está solo en verificar el cumplimiento de las obligaciones y requisitos fiscales formales, sino en demostrar que detrás de cada operación existe también una verdadera sustancia económica, lo cual ha cambiado por completo la forma en que la autoridad evalúa las deducciones.

Este cambio se consolidó en 2020, cuando se incorporó el artículo 5-A al CFF. A partir de la introducción de este artículo, si la autoridad considera que una operación no tiene una “razón de negocios” y que genera un beneficio fiscal (algo tan común como una deducción o un diferimiento), puede reinterpretarla y darle los efectos fiscales que, según su criterio, habría tenido una operación “económicamente razonable”. Aunque esto busca combatir prácticas de elusión, ha generado dudas importantes sobre qué tan claro es el alcance de esta facultad y sobre cómo afecta la validez de los gastos deducibles, por lo que la línea entre una operación legítima y una simulada, se ha vuelto mucho más difusa.

El principio de sustancia económica (que proviene principalmente de sistemas anglosajones y ha sido ampliamente discutido por la OCDE), parte de una idea sencilla, que esencialmente sostiene que lo que importa es la realidad económica de las operaciones, no solo su forma legal. Pero llevar esta idea a la

práctica no es tan simple. Para los contribuyentes, significa que ya no basta con cumplir con los documentos y formalidades, sino que ahora deben demostrar que cada gasto tiene un propósito económico real, más allá del ahorro o beneficio fiscal. Esto ha creado tensiones y antinomias con principios constitucionales básicos como la legalidad y la seguridad jurídica, sobre todo porque conceptos como “razón de negocios” o “sustancia económica” no están definidos de manera clara en la ley.

Además, la doctrina y la jurisprudencia en México todavía no han desarrollado criterios suficientemente sólidos o consistentes para delimitar cómo debe aplicarse este principio. Existen resoluciones aisladas y criterios administrativos, pero no un marco uniforme. Esto ha generado incertidumbre, un mayor peso en la carga probatoria del contribuyente y un número creciente de litigios fiscales. En particular, en materia de deducciones, la aplicación del principio se ha vuelto un terreno gris y complejo, donde las reglas no están del todo claras y el margen interpretativo de la autoridad parece no tener límites.

Frente a todo esto, resulta indispensable analizar con mayor profundidad qué significa realmente la sustancia económica en el contexto mexicano, cuáles son sus implicaciones y cómo debería aplicarse en la evaluación de los gastos deducibles. También es útil observar cómo se aborda este principio en otros países, para identificar ideas, prácticas o criterios que puedan mejorar su aplicación en México. El propósito de esta investigación es justamente aportar claridad: entender el alcance jurídico del principio, evaluar si su uso actual respeta los principios constitucionales y proponer una ruta más equilibrada entre la lucha contra la elusión y la protección de los derechos del contribuyente.

1.2 Justificación del estudio

El principio de sustancia económica ha cobrado una relevancia creciente en el ámbito fiscal mexicano, particularmente en la determinación de la deducibilidad de los gastos en el Impuesto sobre la Renta. A pesar de que este principio no se encuentra consagrado de forma explícita en la legislación fiscal mexicana, ha sido invocado por las autoridades tributarias como fundamento para rechazar

deducciones que, si bien cumplen con los requisitos formales previstos por la ley, carecen, según su criterio, de una verdadera justificación económica.

Esta práctica plantea importantes cuestionamientos desde el punto de vista jurídico. En un sistema tributario regido por el principio de legalidad, el uso de conceptos indeterminados o no regulados directamente por el legislador puede vulnerar el derecho de los contribuyentes a la certeza y seguridad jurídica. Asimismo, la aplicación del principio de sustancia económica sin una base normativa clara abre la puerta a criterios arbitrarios y subjetivos por parte de la administración tributaria.

Por otro lado, desde la perspectiva doctrinal, el principio de sustancia económica proviene del derecho comparado y de los estándares internacionales, especialmente los promovidos la OCDE. Su incorporación al sistema jurídico mexicano ha sido, por tanto, indirecta y poco sistematizada, lo que genera ambigüedad en su interpretación y aplicación.

En este contexto, la presente investigación se justifica por la necesidad de analizar a fondo el contenido, el alcance y los límites del principio de sustancia económica desde una óptica jurídica y normativa. Se busca evaluar si su aplicación actual es compatible con los principios constitucionales tributarios, y si existe o no un vacío normativo que debería ser colmado por el legislador para evitar incertidumbre jurídica.

Asimismo, el trabajo busca aportar elementos de reflexión y propuestas concretas que sirvan tanto al legislador, como a aquellos sujetos o entes que juegan un rol en la relación tributaria, esto es las autoridades fiscales, jueces y los propios contribuyentes, para delimitar el uso de este principio dentro del marco del derecho positivo mexicano.

1.3 Objetivos

1. Examinar el origen, desarrollo y fundamentos teóricos del principio de sustancia económica en el ámbito fiscal, tanto en el derecho nacional como en el comparado.
2. Estudiar el marco normativo mexicano en materia de deducciones fiscales, particularmente en la LISR, identificando los requisitos legales para la deducibilidad del gasto.
3. Analizar cómo ha sido interpretado y aplicado el principio de sustancia económica por las autoridades fiscales, los tribunales administrativos y el Poder Judicial de la Federación.
4. Evaluar los efectos prácticos de la aplicación del principio en la deducibilidad del gasto, mediante el análisis de casos y criterios relevantes.
5. Proponer recomendaciones para una aplicación más clara, equitativa y predecible del principio de sustancia económica en el sistema fiscal mexicano, que respete los derechos de los contribuyentes y los principios constitucionales en materia tributaria

1.4 Hipótesis

La hipótesis principal que guía esta investigación es la siguiente:

“La aplicación del principio de sustancia económica como criterio para determinar la deducibilidad del gasto en el sistema fiscal mexicano carece de un fundamento normativo claro, lo que vulnera el principio de legalidad tributaria y genera incertidumbre jurídica, por lo que resulta necesario establecer su contenido y límites a través de una regulación expresa”.

1.5 Hipótesis secundarias:

1. El principio de sustancia económica ha sido adoptado por las autoridades fiscales mexicanas mediante interpretaciones administrativas, sin que exista una base legal que delimite su aplicación.

2. La jurisprudencia mexicana ha permitido, en algunos casos, el uso del principio de sustancia económica, aunque sin un desarrollo doctrinal uniforme ni criterios claramente establecidos.
3. La incorporación del principio sin regulación expresa puede dar lugar a una aplicación arbitraria y violatoria de los derechos fundamentales del contribuyente, especialmente el de seguridad jurídica.

2. MARCO TEÓRICO

2.1 Fundamento constitucional de las contribuciones y supremacía constitucional

El fundamento constitucional de las contribuciones, lo encontramos en el artículo 31 de la CPEUM, mismo que en su fracción IV, señala que, son obligaciones de los mexicanos *“Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”*.

De dicha disposición constitucional, se desprenden los principios tributarios que delimitan la constitucionalidad de las disposiciones legales que establecen gravámenes, dando forma a conceptos que rigen las relaciones que nacen con motivo de la actividad recaudadora del Estado. Estos principios, han sido reconocidos por la SCJN en diversas tesis de jurisprudencia, particularmente a raíz del reconocimiento de la procedencia del juicio de amparo contra leyes en materia fiscal.

Dichos principios constitucionales que derivan de nuestra Carta Magna, como lo ha sostenido la Corte, son:

- 1) **Proporcionalidad tributaria:** Radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. (SCJN, Pleno, 2003, Tesis de jurisprudencia P./J. 10/2003).
- 2) **Equidad tributaria:** implica el "derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho." (SCJN, Pleno, 1997, Jurisprudencia, P./J. 41/97)

- 3) **Legalidad:** consiste en que la determinación de los sujetos pasivos de las contribuciones, su objeto y, en general, sus elementos esenciales, se encuentren en la ley y para ello es suficiente que en ellas se precisen en forma razonable, de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales. (SCJN, Pleno, 1996, Tesis aislada P. XI/96)
- 4) **Destino del gasto público:** este principio de justicia fiscal consiste en que los tributos que se paguen se destinarán a cubrir el gasto público; conlleva que el Estado, al recaudarlos, deberá aplicarlos para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales, lo que conlleva a que no sean destinados para satisfacer necesidades privadas o individuales, por lo que la elección del destino del recurso debe dirigirse a cumplir las obligaciones y aspiraciones que en ese ámbito describe la Constitución federal. (SCJN, Pleno, 2009, Tesis de jurisprudencia P./J. 15/2009).

Asimismo, es importante destacar que la CPEUM, establece en su artículo 133 que esta Ley Fundamental, juntamente con las leyes del Congreso de la Unión que de ella emanen y los tratados internacionales celebrados por el estado mexicano, que estén conformes con aquélla, serán la Ley Suprema. Esto implica en principio que la Constitución, al ser la vía para la emisión de leyes y celebración de tratados internacionales, es la Norma Fundamental, la Ley Suprema que da vida jurídica a un Estado, define la forma de organización de este, instaura autoridades dotadas de competencia y establece derechos fundamentales.

Esto implica que nuestra Carta Magna, encabeza los ordenamientos de nuestro país, por lo que cualquier normativa que se contraponga a ella incurriría en inconstitucionalidad.

Al respecto, el Dr. Jorge Carpizo, define la Constitución como: “Precepto que enuncia el principio de supremacía constitucional por medio del cual se establece que la Constitución es la ley suprema, es la norma cúspide de todo orden

jurídico, es el alma, la savia que nutre y vivifica el derecho, es la base de todas las instituciones y el ideario de un pueblo.” (Carpizo, 1983).

Asimismo, se dice que la Constitución es suprema, debido a que se encuentra “revestida de superlegalidad y supremacía, es decir, impone como deber ser que todo el mundo jurídico inferior a ella sea congruente y compatible, que su vez no la incumpla ni le reste efectividad.” (Ornelas, 2020).

Esta supremacía de la Constitución sobre cualquier norma secundaria, ha sido reconocido igualmente a través de diversas tesis de jurisprudencia emitidas por la SCJN, como la que se cita a continuación:

“SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL Y ORDEN JERÁRQUICO NORMATIVO, PRINCIPIOS DE. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL QUE LOS CONTIENE. En el mencionado precepto constitucional no se consagra garantía individual alguna, sino que se establecen los principios de supremacía constitucional y jerarquía normativa, por los cuales la Constitución Federal y las leyes que de ella emanen, así como los tratados celebrados con potencias extranjeras, hechos por el presidente de la República con aprobación del Senado, constituyen la Ley Suprema de toda la Unión, debiendo los Jueces de cada Estado arreglarse a dichos ordenamientos, a pesar de las disposiciones en contrario que pudiera haber en las Constituciones o en las leyes locales, pues independientemente de que conforme a lo dispuesto en el artículo 40 de la CPEUM, los Estados que constituyen la República son libres y soberanos, dicha libertad y soberanía se refiere a los asuntos concernientes a su régimen interno, en tanto no se vulnere el Pacto Federal, porque deben permanecer en unión con la Federación según los principios de la Ley Fundamental, por lo que deberán sujetar su gobierno, en el ejercicio de sus funciones, a los mandatos de la Carta Magna, de manera que si las leyes expedidas por las Legislaturas de los Estados resultan contrarias a los preceptos constitucionales, deben predominar las disposiciones del Código Supremo y

no las de esas leyes ordinarias, aun cuando procedan de acuerdo con la Constitución Local correspondiente, pero sin que ello entrañe a favor de las autoridades que ejercen funciones materialmente jurisdiccionales, facultades de control constitucional que les permitan desconocer las leyes emanadas del Congreso Local correspondiente, pues el artículo 133 constitucional debe ser interpretado a la luz del régimen previsto por la propia Carta Magna para ese efecto.” (SCJN, Tesis de jurisprudencia 1a./J. 80/2004, 2004, p. 264).

2.1.1. Tutela constitucional de los Derechos Humanos de los contribuyentes

Los Derechos Humanos, han sido reconocidos ampliamente en el ámbito internacional, por lo que aquellos Estados que se han adherido a Convenciones y Tratados internacionales en materia de derechos humanos, se han obligado a reconocer y respetar los derechos humanos en ellos consagrados.

Ahora bien, no obstante que desde hace varias décadas, México ha decidido adherirse a diversos Convenios y Tratados internacionales de derechos humanos, fue hasta hace unos pocos años que los derechos humanos han tomado una mayor fuerza en nuestro sistema jurídico, particularmente gracias a la reforma Constitucional que tuvo lugar en el año 2011.

A través de dicha reforma, se tutelaron en la CPEUM los derechos contenidos en los tratados internacionales, al establecerse en el artículo 1 de nuestra Carta Magna, que en nuestro país, todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos por la Constitución y tratados internacionales, tal y como se advierte en su contenido:

“Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni

suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.”

Resulta particularmente relevante destacar que al establecer dicha disposición constitucional reformada que “todas las personas gozarán de los derechos humanos...”, no se prevé distinción alguna entre personas físicas o morales, por lo que debe interpretarse en el sentido de que tal protección constitucional comprende a ambas, mismas que gozarán de aquellos derechos en la medida en que resulten conformes con su naturaleza y fines. Esto ha sido sostenido en diversas tesis de jurisprudencia emitidas por la SCJN, como es la que a continuación se reproduce:

“PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN MÁS FAVORABLE A LA PERSONA. ES APLICABLE RESPECTO DE LAS NORMAS RELATIVAS A LOS DERECHOS HUMANOS DE LOS QUE SEAN TITULARES LAS PERSONAS MORALES. El artículo 1o. de la CPEUM, al disponer que en los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en dicha Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, no prevé distinción alguna, por lo que debe

interpretarse en el sentido de que comprende tanto a las personas físicas, como a las morales, las que gozarán de aquellos derechos en la medida en que resulten conformes con su naturaleza y fines. En consecuencia, el principio de interpretación más favorable a la persona, que como imperativo establece el párrafo segundo del citado precepto, es aplicable respecto de las normas relativas a los derechos humanos de los que gocen las personas morales, por lo que deberán interpretarse favoreciendo en todo tiempo la protección más amplia, a condición de que no se trate de aquellos derechos cuyo contenido material sólo pueda ser disfrutado por las personas físicas, lo que habrá de determinarse en cada caso concreto.” (SCJN, Tesis: P./J. 1/2015 (10a.), 2015, página 117)

Asimismo, el contenido del párrafo tercero del mismo numeral ha ayudado a que el sistema jurídico mexicano se ubique en la vanguardia en materia de protección de derechos humanos a nivel internacional, ya que el referido párrafo reformado indica que “Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.” En este sentido, es necesario referirnos a cada uno de los principios de los derechos fundamentales, a efecto de comprender su alcance y significado, así como su trascendencia en la incorporación a nuestro orden jurídico:

- a. **Universalidad.** El principio de universalidad se encuentra íntimamente ligado a la naturaleza jurídica de los derechos fundamentales pues se refiere al alcance de su protección, independientemente de que sean o no reconocidos por el orden jurídico nacional. Su objeto es ir más allá de la simple aplicación de la ley y pasar a su tutela supranacional. (PRODECON, 2012).

En este orden de ideas, toda persona sin excepción tiene derecho al reconocimiento y disfrute de sus derechos fundamentales, tanto si sus

Estados los reconocen o no. Ahora bien, las personas resultan ser los sujetos en el pago de contribuciones por lo que es imperativo su pleno reconocimiento como titulares de Derechos Fundamentales. La universalidad también persigue la ampliación en la titularidad de los derechos y de las condiciones protegidas por éstos, lo que significa la posibilidad de ampliar las hipótesis de las normas al mayor número de individuos.

- b. **Interdependencia e indivisibilidad:** Se refieren a que los derechos humanos están relacionados entre sí, es decir, que no puede hacerse ninguna separación de los mismos, ni pensarse que unos son más importantes que otros, sino que deben interpretarse y tomarse en su conjunto y no como elementos aislados. En este sentido, puede sostenerse que la indivisibilidad de los derechos fundamentales opera en dos sentidos:
- i. No hay una jerarquía entre diferentes tipos de derechos. Los derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales son todos igualmente necesarios para una vida digna.
 - ii. No se pueden desproteger o menoscabar algunos derechos so pretexto de promover otros. No se pueden conculcar los derechos civiles y políticos para promover los derechos económicos y sociales, ni viceversa.

La protección de los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos, debe formularse en vinculación con los otros derechos que contribuyen al bienestar integral de la persona; como el derecho de igualdad ante la ley y derecho a la vida digna, por mencionar algunos. Lo derechos de los contribuyentes también involucran desde luego, a los derechos políticos transparencia y rendición de cuentas, los derechos económicos, sociales y culturales, e incluso los derechos de solidaridad (PRODECON, 2012).

- c. **Progresividad:** Los derechos fundamentales, son progresivos porque concretan las exigencias de la dignidad de la persona en cada momento histórico determinado; las necesidades personales y colectivas, no son estáticas, por el contrario, aumentan según el progreso social, cultural, económico o industrial de la comunidad existe una tendencia permanente a alcanzar mayores niveles de bienestar.

La progresividad de estos derechos se advierte en el segundo párrafo del artículo 1° de la Constitución Federal, al establecer que las normas relativas a los Derechos Humanos se interpretarán de conformidad con la Carta Magna y con los Tratados Internacionales, favoreciendo en todo momento a la persona y brindándole la protección más amplia (principio *pro homine* o *pro persona*).

En función de lo expuesto, se advierte que el principio de progresividad tiene una doble dimensión: la primera a la que podemos denominar positiva: "...está expresada a través del avance gradual en orden a la satisfacción plena y universal de los derechos tutelados, que supone decisiones estratégicas en miras a la preeminencia o la postergación de ciertos derechos por razones sociales, económicas o culturales" y la otra a la que podemos denominar negativa: que se cristaliza a través de la "...prohibición del retorno, o también llamado principio de no regresividad." (Toledo, 2011).

La interpretación jurídica a la luz del principio *pro homine* implica la búsqueda del mayor beneficio para la persona, pues debe acudir a una interpretación extensiva cuando se trata de derechos fundamentales protegidos y, por el contrario, a la interpretación más restringida, cuando se trata de establecer límites a su ejercicio.

Así las cosas, todas las autoridades del Estado Mexicano, independientemente de su ámbito de jurisdicción tienen prohibido -por mandato constitucional y conforme al artículo 29 del Pacto de San José- limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad reconocido de

acuerdo con las leyes de cada Estado o de acuerdo con otra convención en que México sea parte. Ante el posible conflicto de normas vigentes, nacionales o internacionales, sin importar su jerarquía, el juez que conozca del asunto deberá aplicar aquella que sea más favorable a los derechos fundamentales de la persona. Cabe destacar, que no se trata de un problema de jerarquía entre normas o de derogación tácita de alguna de ellas, sino de aplicabilidad e interpretación de distintas fuentes de Derecho, de igual, menor o mayor rango, prefiriendo aquella que otorga una mayor protección a la dignidad de la persona. (PRODECON, 2012).

2.1.2. Principio de interpretación *pro homine* y su aplicación en materia tributaria

El principio *pro homine* o principio pro persona, tiene como fin acudir a la norma más protectora y/o a preferir la interpretación de mayor alcance de esta al reconocer/garantizar el ejercicio de un derecho fundamental; o bien, en sentido complementario, aplicar la norma y/o interpretación más restringida al establecer restricciones al ejercicio de los derechos humanos. Este principio tiene esencialmente su origen en el ámbito del derecho internacional, y ha sido definido como: “un criterio hermenéutico que informa todo el derecho internacional de los derechos humanos, en virtud del cual se debe acudir a la norma más amplia, o a la interpretación más extensiva, cuando se trata de reconocer derechos protegidos, e inversamente, a la norma o a la interpretación más restringida cuando se trata de establecer restricciones permanentes al ejercicio de los derechos o su suspensión extraordinaria” (Pinto, 1997).

En la materia tributaria, cobra especial importancia la interpretación pro persona de las normas jurídicas tributarias. Esto es así porque el artículo 5o. del CFF establece la aplicación estricta de aquellas disposiciones que imponen cargas tributarias, señalan excepciones a las mismas o fijan infracciones y sanciones;

donde algunos autores desprenden que la interpretación de la norma fiscal debe ser una interpretación fundamentalmente literal o textual (estricta).

Por su parte, la SCJN ha sostenido en jurisprudencia reiterada que las normas fiscales se interpretan por cualquier método, pero no se aplican de manera estricta. Es decir, hay todo un debate acerca de la interpretación de la norma tributaria. Recientemente incluso se ha considerado por algunos exégetas que en la interpretación de la norma fiscal puede prevalecer la sustancia sobre la forma, dando preferencia al contenido sustancial y económico por sobre las expresiones formales y literales de aquélla (PRODECON, 2012). “La aplicación del principio pro persona asegura que los derechos de los contribuyentes sean mejor protegidos y garantizados” (Ruiz de Castilla, 2009).

2.1.3. Juicio de amparo como medio jurisdiccional de control constitucional

A fin de que prevalezca la supremacía constitucional consagrada en el artículo 133 de la Carta Magna, es necesario establecer mecanismos de control o instrumentos para su defensa, orientados para la conservación de su normativa como para prevenir su violación, reprimir su desconocimiento y lograr el desarrollo y evolución a la par de las propias disposiciones constitucionales en sentido formal y real.

Ahora bien, los mecanismos protectores de la constitución buscan, además de limitar el poder y del sometimiento a ésta, la protección de los derechos humanos de los gobernados. Es decir, lo que se pretende con dichos mecanismos es lograr el funcionamiento armónico, equilibrado y permanente de los poderes públicos y en general de todo órgano de autoridad (Fix-Zamudio, 1998).

La protección de los derechos humanos consagrados en la Carta Magna, se puede exigir desde el ámbito nacional, hasta el internacional. En el ámbito nacional, tenemos varios medios de control constitucional: el juicio de amparo, la acción de inconstitucionalidad, la controversia constitucional y el juicio para la

protección de los derechos político-electorales. Sin embargo, dada la relevancia del primero de ellos en la defensa de los derechos humanos, nos enfocaremos al juicio de amparo.

El juicio de amparo, consagrado en los artículos 103 y 107 Constitucionales, y reglamentado en la ley respectiva (i.e. Ley de Amparo), se ha convertido en la figura por excelencia para la protección de los derechos humanos, ya que tiene por finalidad, en efecto, el prevenir la violación de los mismos o bien resarcir su violación.

Asimismo, a la luz de la reforma al artículo 1 Constitucional, los principios constitucionales pro persona, no hacen más que evidenciar el carácter universal de los derechos humanos, los cuales imperan en toda actuación de cualquier autoridad, tratando de proveer un ejercicio pleno y eficaz de éstos, pues es bien sabido que el principio pro persona tiene como centro principal el enaltecimiento de las personas ante la actuación estatal, buscando que la dignidad de cualquier ser humano se vea protegida, ya sea a través de la conservación de la norma más protectora, aplicación de la norma más favorable o mediante la interpretación del sentido más protector.

El juicio de Amparo, al ser un medio de control constitucional y mecanismo por excelencia de tutela la protección de los derechos fundamentales de una persona, forma la base primordial de nuestro ordenamiento jurídico y de control para asegurar la supremacía constitucional.

2.1.4. Protección no jurisdiccional de los derechos fundamentales de los contribuyentes

El sistema no jurisdiccional de defensa de los derechos fundamentales, funciona a través de organismos conocidos como “ombudsman”, cuyas funciones comprenden la promoción y protección de los derechos de las personas, a fin de garantizar la imparcialidad y legalidad principalmente de los actos de la Administración pública. (PRODECON, 2012).

“La palabra “ombud”, nos dice el Ombudsman para asuntos civiles de Suecia, señor Alfred Bexelius, se refiere a una persona que actúa como vocero o representante de otra.” (Escalante, 1973).

Sin bien cada institución tiene sus propias características, la Comisión de Derechos Humanos de la Organización de las Naciones Unidas determinó las directrices sobre las cuales deberán regirse las instituciones nacionales y locales de promoción y protección de los derechos humanos, las que consisten en:

a) Servir de fuente de información al gobierno y al pueblo de cada país sobre cuestiones relacionadas con los derechos humanos;

b) Contribuir a la educación de la opinión pública y fomentar su conciencia y respeto de los derechos humanos;

c) Considerar cualquier situación particular que pueda existir en la esfera nacional y que el gobierno desee someter a su consideración, y deliberar y hacer recomendaciones al respecto;

d) Dar opinión sobre cualesquiera cuestiones concernientes a los derechos humanos que los gobiernos sometan a su consideración;

e) Estudiar y mantenerse constantemente al tanto de la situación de las leyes, decisiones judiciales y medidas administrativas relativas a la promoción de los derechos humanos, y preparar y presentar informes a este respecto a las autoridades competentes;

f) Desempeñar cualquier función que el gobierno desee encomendarle en relación con los deberes que le incumben en virtud de las convenciones internacionales sobre derechos humanos en que sea parte. (PRODECON, 2012)

En México, el sistema no jurisdiccional de protección de derechos fundamentales surge en el año 1990 con la creación de la Comisión Nacional de Derechos. Sin embargo, no es hasta el año 2006 cuando se establece un ombudsman especializado en la materia tributaria, con la creación de la Ley

Orgánica de la PRODECON, publicada el 4 de septiembre de 2006 cuyo objetivo es garantizar a los contribuyentes el acceso efectivo a la justicia en materia fiscal. La ley contempla procedimientos sumarios a los que denomina como quejas y reclamaciones y cuyo objetivo precisamente es preservar los derechos tributarios de todas las personas cuando estos resulten vulnerados por actos de autoridades fiscales federales. De estos procedimientos pueden derivar Recomendaciones públicas. (PRODECON, 2012)

De lo anterior se desprende que la PRODECON comparte las directrices dadas por la ONU en cuanto a la promoción y protección de los derechos fundamentales, a las que ya se ha hecho alusión en este documento, por lo que no cabe duda que se instituye como un verdadero Ombudsman de los pagadores de impuestos. Las quejas y reclamaciones de los contribuyentes que se tramiten ante la Procuraduría tienen por objetivo conocer e investigar los actos de las autoridades fiscales que se estimen violatorios de los derechos de los contribuyentes a efecto de emitir recomendaciones públicas y proponer, en su caso, medidas correctivas a las autoridades fiscales involucradas. Igualmente, tienen como objeto denunciar ante las autoridades competentes la posible comisión de delitos así como de actos que puedan dar lugar a responsabilidad civil o administrativa.

De esta forma, ante las violaciones a los derechos de los contribuyentes la Procuraduría será la encargada de velar por su respeto irrestricto en la esfera de su competencia, funcionando como un organismo público descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión. Sin embargo es muy importante destacar que la Procuraduría no tiene autonomía constitucional, es decir no se trata de un órgano constitucional autónomo sino que tiene una autonomía de menor rango, ya que deriva de la ley y como organismo descentralizado forma parte de uno de los tres Poderes de la Unión, en este caso el Poder Ejecutivo Federal. Con la reforma constitucional de junio pasado se ve fortalecida la labor de los Ombudsman al adoptarse por el artículo 1° de nuestra Carta Magna el principio de más amplia protección de los

derechos fundamentales. Así, se le otorgan nuevas facultades a la Comisión Nacional de Derechos Humanos estableciéndose en el nuevo artículo 102 B, último párrafo, la facultad de investigación en aquellos casos en que se produzcan violaciones graves a derechos fundamentales, facultad que anteriormente estaba encomendada a la SCJN. (PRODECON, 2012).

2.2. Economía de opción y cláusulas anti-abuso

2.2.1. Concepto de “Economía de Opción”

El concepto de la “Economía de Opción”, fue introducido por el jurista español José Larraz, quien a través de su estudio de 1952 denominado “Metodología Aplicativa del Derecho Tributario”, señaló que “si bien dicha figura tiene en común con el fraude a la Ley: el no contrariar la norma, la concordancia entre lo formalizado con la realidad (sin que se dé la simulación) y el procurar un ahorro tributario, en esencia ambas figuras divergen pues la Economía de Opción no atenta al espíritu de la Ley, en tanto que el fraude a la Ley sí.” (Larraz, 1952).

A través de dicho concepto, Larraz afirma que los contribuyentes tienen el derecho para buscar el ahorro fiscal aplicando literalmente un precepto tributario, siempre y cuando dicho precepto sea literalmente suficiente y que su actuar resulte de buena fe.

Esto es así, toda vez que el concepto de la Economía de Opción se centra en el hecho que el ahorro fiscal, por sí mismo, no contraviene el espíritu de la Ley Tributaria, pues ésta última no impone la obligación de que el contribuyente deba elegir el comportamiento más caro fiscalmente, ni prohíbe que se opte por el más barato, en el caso de que ambos comportamientos sean opciones lícitas (Hernández, 2016).

En este contexto, podemos definir a la Economía de Opción como “la libertad o facultad que tienen los contribuyentes de elegir el comportamiento y ahorro fiscal más conveniente y barato, previsto en una norma tributaria, sin incurrir en actividades ilícitas”. (PRODECON, 2020).

De acuerdo a lo anterior, el ahorro fiscal en que incurre el contribuyente mediante la Economía de Opción, no se hace desconociendo norma alguna, ni realizando maniobras de elusión, ni mediante el abuso del derecho. Por el contrario, la Economía de Opción implica la aplicación correcta de la norma, o en su caso, valiéndose de los resquicios que el propio legislador, por desconocimiento o voluntad, ha establecido al momento de regular positivamente una determinada situación o negocio (Lalane, 2006).

Según PRODECON, en su artículo denominado “La Economía de Opción y la Cláusula Antielusión” (PRODECON, 2020), los elementos determinantes para que una Economía de Opción se genere en la práctica, son los siguientes:

1. Que exista una posibilidad de elegir entre dos o más alternativas o conductas lícitas, válidas y reales.
2. Que dichas alternativas sean económicamente equivalentes en cuanto al resultado.
3. Que la opción elegida no pueda explicarse por motivos económicos válidos distintos del fiscal. Solamente el ahorro o menor costo fiscal explica y fundamenta la lógica de la decisión por la opción elegida.

2.2.2. Los límites a la Economía de Opción

La Economía de Opción, si bien es un principio que constituye un derecho y libertad de los contribuyentes, no es absoluto, pues sus límites los constituyen las practicas elusivas o evasivas que pueden llegar a realizar estos últimos, como lo puede ser:

- a) La simulación
- b) El abuso a la ley tributaria
- c) El abuso a las formas jurídicas
- d) El fraude a la Ley

Esto es, si bien las administraciones tributarias deben respetar ciertos derechos y libertades de los contribuyentes con base en la Economía de Opción, lo

cierto es que tales derechos encuentran su límite en las referidas prácticas elusivas o evasivas, las cuales son perniciosas y no deben ser permitidas, al ser contrarias a la equidad fiscal, puesto que tienen graves efectos presupuestarios y repercuten en la existencia de una competencia internacional lícita (OCDE, 2016).

2.2.3. Cláusulas antiabuso

No obstante que existen muchos contribuyentes que cumplen de buena fe y oportunamente con sus obligaciones fiscales, lo cierto es que también existen contribuyentes que no lo hacen así y llevan a cabo conductas elusivas o evasivas orientadas a obtener beneficios fiscales indebidos o evadir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Es por ello que las legislaciones fiscales en distintos países han decidido atacar dichas prácticas perniciosas para el erario público mediante la creación de cláusulas “antiabuso” incorporadas en la normatividad fiscal, cuyo principal objetivo es prevenir y controlar la obtención de ventajas tributarias indebidas por parte de los contribuyentes que desarrollan comportamientos francamente orientados a eludir el cumplimiento de las obligaciones tributarias que les corresponden.

En relación con lo anterior, el jurista García Novoa, define a las cláusulas antiabuso como “estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio o aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir” (García, 2012).

Asimismo, García afirma que los elementos que las legislaciones tributarias toman en cuenta para determinar si se está buscando únicamente ventajas fiscales indebidas, son:

- 1) La forma jurídica elegida para conseguir una determinada finalidad económica no es la adecuada.

- 2) Su única finalidad, o la principal, consiste en reducir la carga tributaria.
- 3) No hay otra razón sustancial o motivo válido que justifique el uso de dicha figura jurídica.

2.3. Antecedentes de normatividad antiabuso en el contexto internacional y local

2.3.1 Antecedentes internacionales de normatividad antiabuso

El principio de sustancia económica no es exclusivo ni tiene su origen en México; se trata de una tendencia global respaldada históricamente por doctrinas comparadas y por organismos internacionales como la OCDE.

De acuerdo a PRODECON (2020), los primeros antecedentes de cláusulas antielusión en el mundo, se remontan a hace más de 100 años, ya que se sabe que la primera de ellas fue establecida en Nueva Zelanda en el año de 1891. Asimismo, otro de los Estados pioneros en establecer las bases de las reglas actuales de cláusulas antielusión dentro de su ordenamiento jurídico fue Alemania, siendo algunos de sus normas y postulados más representativos en la materia los siguientes:

- Ordenanza Tributaria del Imperio Prusiano de 1919. A través de ella, se creó el concepto de “interpretación económica”, que consistía en analizar a la par el objeto y el fin económico de la transacción.
- Ley de Adaptación Impositiva Alemana de 1934. En esta norma se dispone que para la interpretación de las leyes fiscales debe tenerse en cuenta la opinión general, el objeto y el significado económico de las leyes impositivas y la evolución de las condiciones generales.
- Tribunal Financiero de Reich en 1937. En una sentencia se sentó como precedente que en el derecho tributario no siempre es decisiva la forma jurídica elegida por los contribuyentes, sino más bien la real situación económica del hecho, por lo cual debe tomarse en cuenta la opinión y la importancia de la colectividad.

- Reforma de la Ordenanza de 1977. Suprime la ordenanza de 1919, sin embargo, dentro del ordenamiento alemán se sigue usando el método de interpretación económica. Asimismo, se faculta a la Administración para desconocer los actos simulados.

No obstante, de acuerdo a lo señalado por Bobadilla , los principios “sustancia sobre la forma” relacionado con el de “legítima razón de negocios”, mismos que en México se utilizan cada vez más fuertemente por la autoridad fiscal como medidas anti-evasión, tienen su origen y aplicación en los sistemas donde rige el derecho anglosajón o “*Common Law*”, el cual tiene como contrapartida el derecho continental o “*Civil Law*” (Bobadilla, 2013).

Esto es, el *Common Law*, se refiere a aquel sistema legal basado primordialmente en las decisiones adoptadas por los tribunales, en contraste con los sistemas de Derecho Civil (o tradición romano-germánica), como el nuestro, donde la principal fuente del Derecho, es la Ley.

El principio de “sustancia sobre la forma”, busca que las formalidades no impidan el logro de los objetivos del derecho sustancial, y en todo momento que pueda cumplir a cabalidad, bajo el argumento de que el incumplimiento o inobservancia de alguna formalidad, no debe ser causal para que el derecho sustancial no surta efecto.

En Estados Unidos, la doctrina de la sustancia sobre la forma se consolidó a través de la jurisprudencia. El caso paradigmático Gregory v. Helvering (293 U.S. 465, 1935) sentó el precedente de que, aun cuando una operación cumplía formalmente con la ley, debía desestimarse si carecía de propósito económico. Desde entonces, la doctrina se ha aplicado consistentemente para combatir estructuras elusivas.

Por su parte, el principio “legítima razón de negocios” tiene como objetivo identificar que, en las actividades que se realizan, no exista ausencia de toda finalidad de negocios o comercial. En relación a lo anterior, en Europa, países como

Reino Unido y España, han desarrollado normas generales antiabuso (GAAR, por sus siglas en inglés). En Reino Unido, la GAAR prevista en la *Finance Act 2013* expresa con procedimientos formales y guías oficiales reglas antiabuso con lineamientos, paneles técnicos y límites a la autoridad fiscal.

En España, la Ley General Tributaria (artículo 15) recoge expresamente la figura del “conflicto en la aplicación de la norma”, que permite desconocer actos con finalidad exclusivamente fiscal.

En Latinoamérica, el tratadista argentino Dino Jarach, aportó en su libro “El Hecho Imponible” la teoría general del derecho tributario sustantivo. Como resultado de su obra, se introdujo el concepto de “realidad económica”, mismo que fue incorporado a la Ley Argentina 11.683 en el año de 1946, siendo esta la primera norma antielusiva en Latinoamérica. Asimismo, en Chile (Código Tributario, art. 4° bis), se han incorporado disposiciones que facultan a la administración tributaria a recaracterizar actos carentes de sustancia económica.

Sobre este tema, existen tratadistas que han afirmado que el riesgo de atender el principio anglosajón de la sustancia sobre la forma dentro de nuestro sistema de tradición civil, puede constituir una vulneración a la tutela judicial efectiva (Calvo Ortega, 2019). Sin embargo, esa postura también ha sido debatida bajo el principio de que, el interés general tiene prevalencia sobre el particular, y esa es la razón que justifica que en materia fiscal se puedan aplicar principios o figuras que no resulten propias del Derecho común, en virtud de que el fin superior es la protección de la Hacienda Pública, así como el principio de indisponibilidad propio del Derecho Tributario (Tozcano Sánchez, 2019).

2.3.2 Proyecto de Erosión de la Base Imponible y el traslado de Beneficios (BEPS) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

En el año 2013, los ministros de finanzas del grupo de países denominados “G20” (formado en 1999 por las 20 economías más importantes a nivel mundial,

incluyendo México), solicitaron a la OCDE desarrollar un plan de acción unificado a fin de generar instrumentos a los gobiernos con el fin de alinear la fiscalidad internacional y doméstica con la actividad económica y la creación de valor.

Como respuesta, la OCDE, en su Plan de Acción BEPS (2013), estableció que las legislaciones nacionales deben contar con herramientas legales que permitan a las autoridades fiscales cuestionar y desconocer operaciones que carezcan de propósito económico. En particular, la Acción 6 del BEPS (“Prevenir el abuso de los tratados fiscales”) enfatiza que las normas contra la elusión deben basarse en la sustancia económica de las operaciones (OECD, 2016).

Asimismo, el proyecto BEPS desarrolló un marco inclusivo de coordinación que permite además que los países no miembros de la OCDE se beneficien del pacto una vez firmado, garantizando la transferencia de requisitos fundamentales, previniendo el abuso de tratados y deteniendo prácticas fiscales perjudiciales, así como estableciendo las bases de mecanismos normativos antiabuso para las legislaciones fiscales internacionales.

Más de 65 países colaboraron en la elaboración de dicho proyecto (y finalmente fue firmado por más de 125 países, incluyendo México), mismo que consta de 15 acciones que van desde estándares mínimos, hasta el desarrollo e implementación de directrices sobre buenas prácticas con la finalidad de establecer mayor certidumbre a la recaudación fiscal internacional.

En síntesis, los objetivos principales de las 15 acciones contenidas en el plan BEPS, son:

- **Acción 1: Desafíos de la economía digital.** Analiza cómo la digitalización de la economía afecta la tributación y propone medidas para gravar adecuadamente las actividades digitales.
- **Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.** Busca evitar que las diferencias entre legislaciones nacionales (por ejemplo, en la

clasificación de entidades o instrumentos financieros) generen doble deducción o deducción sin inclusión.

- **Acción 3: Reglas sobre sociedades extranjeras controladas (CFC).** Propone normas para evitar la transferencia de rentas pasivas hacia filiales en países de baja tributación.
- **Acción 4: Limitación a la deducción de intereses y otros pagos financieros.** Evita la erosión de la base imponible mediante el exceso de deducciones de intereses u otros gastos financieros.
- **Acción 5: Combatir prácticas fiscales perniciosas.** Promueve la transparencia y el intercambio efectivo de información sobre regímenes preferenciales (como los “*patent boxes*”).
- **Acción 6: Prevenir el abuso de los convenios para evitar la doble imposición.** Evita que se usen los tratados fiscales para obtener beneficios indebidos (“*treaty shopping*”).
- **Acción 7: Evitar la elusión artificial del estatus de establecimiento permanente.** Refuerza las normas para definir cuándo una empresa tiene presencia imponible en un país.
- **Acción 8: Alineación de precios de transferencia con la creación de valor — Activos intangibles.** Asegura que los beneficios atribuibles a intangibles estén donde se desarrolla la actividad económica que los genera.
- **Acción 9: Alineación de precios de transferencia — Riesgos y capital.** Garantiza que la asignación de riesgos y el uso de capital se correspondan con la realidad económica.
- **Acción 10: Alineación de precios de transferencia — Otras transacciones de alto riesgo.** Aborda otras formas de transferencia de beneficios no alineadas con el valor creado.
- **Acción 11: Medición y monitoreo de BEPS.** Desarrolla herramientas para evaluar la magnitud y el impacto de la erosión de bases y traslado de beneficios.

- **Acción 12: Reglas de revelación obligatoria.** Propone obligaciones para que los contribuyentes informen esquemas fiscales agresivos a las autoridades tributarias.
- **Acción 13: Documentación de precios de transferencia y reporte país por país (*CbC Reporting*).** Introduce la obligación de que los grupos multinacionales reporten información detallada sobre su distribución global de ingresos, impuestos y actividades.
- **Acción 14: Mecanismos de resolución de controversias.** Busca mejorar la efectividad y rapidez de los procedimientos de resolución de disputas entre países.
- **Acción 15: Desarrollo de un instrumento multilateral.** Busca crear un instrumento multilateral (MLI) que permite modificar simultáneamente múltiples tratados fiscales para implementar las medidas BEPS.

Según Carolina del Campo, las acciones 8, 9 y 10 del proyecto BEPS, son fundamentales para el control de prácticas fiscales indebidas y normatividad antiabuso, ya que dirigen a hacer frente a situaciones en las que las atribuciones de beneficios entre las entidades de un grupo multinacional no están alineadas con la actividad económica que genera dichos beneficios, mediante la atribución “artificial” contractual de funciones, activos y riesgos.

En el mismo sentido, PRODECON (2020), señala que a través de la acción 10 de dicho proyecto, se implementa la cláusula anti elusión examinando áreas de riesgo, tales como aquellas transacciones que carecen de razón de negocios y que por lo tanto son susceptibles de recharacterización por parte de las autoridades fiscales, situaciones en las que se produce una aplicación inapropiada de los métodos de valoración y la neutralización de determinados cargos intra-grupo.

2.4 Normatividad antiabuso en el derecho fiscal Mexicano

En el contexto de la emergente economía digital y con la finalidad de atender las recomendaciones del proyecto BEPS de la OCDE, en el año 2019 el Ejecutivo Federal Mexicano presentó diversas iniciativas para buscar reformar el

marco legal existente e incorporar mecanismos antielusión en las disposiciones fiscales.

Concretamente, el 8 de septiembre de 2019, el Ejecutivo Federal presentó una iniciativa que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la LISR, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Sobre Producción y Servicios y del CFF. En la Exposición de Motivos, en el apartado “D” relativo al CFF, numeral 3, se propone incorporar una regla general antiabuso, con base en lo siguiente (Cámara de Diputados, 2020):

- Se refiere que la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM establece los principios de equidad y proporcionalidad tributaria, bajo los cuales, los contribuyentes que se encuentran en las mismas condiciones deben estar sujetos a las mismas reglas de imposición, mientras que los que se encuentren en condiciones distintas les aplicarán reglas distintas en atención a su capacidad contributiva.
- Asimismo, se refiere que en la práctica se ha detectado que diversos contribuyentes realizan actos jurídicos para configurar operaciones con el principal objetivo de encontrarse en una posición fiscal más favorable que otros que realizan la misma operación económica, además, el conflicto de inequidad con estas prácticas genera un problema de elusión fiscal que repercute en la recaudación de las contribuciones federales.
- La elusión tributaria se trata de un fenómeno distinguido por el uso de actos, contratos, negocios y mecanismos legales que tienen como fin aminorar el pago de los tributos, y las normas antiabuso son respuestas a prácticas de fraude a la ley o abuso del derecho.
- En la iniciativa se indica que la recaudación en México es poco efectiva, pues el país se ubica muy por debajo del promedio de América Latina y el Caribe, y es la menor de entre los países

miembros de la OCDE. Este último organismo reconoce que México sigue por debajo del promedio de la región de Latinoamérica.

- La introducción de reglas generales antiabuso es una práctica común a nivel internacional y entre algunos de los países y jurisdicciones que cuentan con una regla de este tipo se encuentran: Alemania, Australia, Bélgica, Canadá, Corea del Sur, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Hong Kong, India, Irlanda, Israel, Italia, Nueva Zelanda, Países Bajos, Suecia y Sudáfrica.
- Que derivado del estudio de la experiencia internacional, se consideró que una norma general antiabuso para México tenía que incluir dos elementos: 1) Que la operación del contribuyente no contenga una razón de negocios, y 2) Que esto genere un beneficio fiscal.
- Las autoridades fiscales podrán presumir que los actos jurídicos realizados por los contribuyentes carecen de una razón de negocios, con base en los hechos y circunstancias del mismo. Sin embargo, para salvaguardar el derecho de audiencia de los contribuyentes y evitar cualquier tipo de arbitrariedad, la autoridad fiscal no podrá determinar un crédito fiscal derivado de la recharacterización o inexistencia para efectos fiscales de los actos jurídicos realizados por los contribuyentes, sin darles oportunidad de manifestar lo que a su derecho convenga.
- Que los Tribunales Colegiados de Circuito han reconocido la validez de las reglas antiabuso específicas ya contenidas en la legislación fiscal, además de que han declarado que las ficciones legales en materia tributaria, creadas por el legislador como política pública para evitar la elusión o evasión fiscal, gozan de presunción de legalidad.
- La razón de negocios se trata de un concepto jurídico indeterminado, sin embargo, representa la expresión más objetiva que se podría

haber empleado para que los contribuyentes logren demostrar la finalidad de sus operaciones.

- La razón de negocios no es nueva en el ámbito fiscal, pues ha sido reconocida por el TFJA, el cual ha señalado que la autoridad puede presumir que no existe razón de negocios y que la carga de la prueba recae en el contribuyente.

Asimismo, el 9 de octubre de 2019, diversos integrantes del Grupo Parlamentario del Partido Acción Nacional, presentaron una iniciativa de reforma a diversas disposiciones del CFF y de la LISR con relación al paquete económico para el año 2020, en la cual se proponía una adición al artículo 5-A del CFF por razón de negocios, así como la facultad de recharacterizar actos o considerar su inexistencia para efectos fiscales. Se menciona en la iniciativa que el “el SAT ha detectado a diversos contribuyentes que realizan actos jurídicos para configurar operaciones con el principal objetivo de encontrarse en una posición fiscal más favorable que otros que realizan la misma operación económica”.

En dicha iniciativa, se señaló que además del conflicto de inequidad que genera, esas prácticas provocan un problema de elusión fiscal que repercute en la recaudación de las contribuciones federales. Por ende, para combatir esta situación, en dicha iniciativa se preveía que, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales podían presumir que los actos jurídicos realizados por los contribuyentes carecían de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del mismo. Lo anterior, derivado del estudio de la experiencia internacional y, por ende, se consideró que una norma general antiabuso para México debía incluir dos elementos:

- i) Que la operación del contribuyente no tuviese una razón de negocios, y
- ii) Que esto genere un beneficio fiscal y podían ser recharacterizadas las operaciones por parte de la autoridad, ya sea para efectos fiscales o incluso para considerarlas como inexistentes.

Para efectos de lo anterior, en la iniciativa de referencia, se consideraba que no existía una razón de negocios cuando el beneficio económico cuantificable, presente o futuro fuese menor al beneficio fiscal, identificado como único parámetro los “beneficios económicos”, aun y cuando existan muchos otros propósitos en la realización de actos jurídicos llevados a cabo por los contribuyentes. No obstante, se indicaba que el artículo 5-A del CFF propuesto por el Ejecutivo Federal, atentaba contra la libertad de comercio y mostraba un pleno desconocimiento de los principios de la “Economía de Opción” que permiten a cualquier contribuyente escoger el camino más eficiente económicamente, dentro de un marco de legalidad.

2.4.1 Aplicación normativa, administrativa y jurisdiccional del principio de sustancia económica y normas antiabuso en México

El reconocimiento normativo del principio de sustancia económica en México, especialmente a través del artículo 5-A del CFF, marcó un cambio profundo en la forma en que la autoridad fiscal y los tribunales evalúan las operaciones de los contribuyentes. Este principio no solo constituye una herramienta legal para combatir la elusión, sino que también se ha convertido en un criterio rector en la deducibilidad del gasto, la acreditación de operaciones y la resolución de controversias tributarias.

A continuación se desarrolla su aplicación desde tres perspectivas: la normativa (5-A y 69-B CFF), la administrativa (criterios del SAT y la PRODECON) y la jurisdiccional (TFJA y SCJN).

i) Aplicación normativa: Análisis del artículo 5-A y 69-B del CFF

a) Artículo 5-A del CFF: Razón de negocios

En virtud de la reforma al CFF, vigente a partir del 1 de enero de 2020, se introdujo en dicho Código el artículo 5-A, el cual contiene una Cláusula General Anti-elusión, que permite a las autoridades fiscales, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, a desconocer los efectos fiscales que un contribuyente le pueda dar a actos jurídicos carentes de una razón de negocios, y en consecuencia, aplicarle

en su lugar los efectos fiscales que correspondan a los que habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

Asimismo, en relación al concepto de “razón de negocios”, el artículo 5-A del CFF establece que:

“Se considerará que una operación carece de razón de negocios cuando el beneficio económico razonablemente esperado sea menor al beneficio fiscal obtenido.”

En relación con lo referido, en la misma disposición se señala que se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no reconocimiento de una ganancia, ingresos acumulables, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de una contribución, acreditamiento de contribuciones, recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.

En esta tesitura, los elementos centrales del artículo 5-A del CFF son:

- Razón de negocios: los actos deben tener una justificación económica distinta al ahorro fiscal.
- Beneficio económico razonablemente esperado: se exige que la operación genere ventajas objetivas, medibles y congruentes con la actividad del contribuyente.
- Recaracterización por la autoridad: el SAT puede desconocer la operación tal como fue planteada y darle un tratamiento acorde a la realidad.

Al respecto, existen diversas críticas doctrinales que señalan que este precepto otorga a la autoridad un margen amplio de discrecionalidad, pues el concepto de “beneficio económico razonable” es indeterminado y puede generar

inseguridad jurídica (Martínez Gastelum, 2018). No obstante, los tribunales han comenzado a acotar su alcance al exigir motivación reforzada en las resoluciones que lo aplican.

Por otra parte, es importante destacar que una de las diferencias de la cláusula anti-elusión contenida en el artículo 5-A CFF en comparación con el artículo 69-B del mismo ordenamiento, radica en que el primer artículo señala que la aplicación de dicho precepto en ningún caso generará consecuencias en materia penal (lo cual no impide que se le determine al contribuyente alguna infracción), porque la finalidad de tal disposición es combatir la “elusión” y no así la “evasión” fiscal, siendo el caso del artículo 69-B del CFF el que sí busca atacar dicho fenómeno, ya que el mismo persigue actos de fraude fiscal o de simulación absoluta, es decir, aquellos actos inexistentes que carecen de materialidad (PRODECON, 2020).

b) Artículo 69-B del CFF: Operaciones simuladas

Por su parte, el artículo 69-B del CFF contiene el procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones amparadas con CFDI's, el cual tiene como objetivo detectar y sancionar a las EFOS. Mediante este procedimiento, el SAT presume la inexistencia de operaciones cuando los emisores de comprobantes fiscales carecen de activos, personal, infraestructura o capacidad material directa o indirecta para realizar los servicios o ventas amparados en sus CFDI's, o producir, comercializar o entregar bienes, o bien, cuando estos contribuyentes se encuentren como no localizados en su domicilio fiscal señalado en el Padrón del Registro Federal de Contribuyentes.

Este mecanismo está íntimamente ligado al principio de sustancia económica, pues coloca la carga probatoria en el contribuyente receptor de las facturas, quien debe demostrar la materialidad y trazabilidad de las operaciones.

Es así que, las consecuencias de aplicación del artículo 69-B del CFF siempre serán más severas que las que correspondan a los contribuyentes que les

aplique el artículo 5-A del CFF o de cualquier otro precepto que contenga algún mecanismo anti-elusión (i.e. como lo es el artículo 69-B Bis del CFF, que es un procedimiento instaurado para evitar la “elusión” fiscal), pues el acto que tipifica el 69-B del CFF es un acto francamente ilícito que podría incluso llegar a considerarse como un delito fiscal, mientras que los otros diversos regulan actos que sí existen y que son lícitos,

La jurisprudencia del TFJA y la SCJN ha validado la constitucionalidad del 69-B del CFF, señalando que no vulnera la presunción de inocencia, ya que otorga al contribuyente la posibilidad de desvirtuar los hechos (Tesis II.2o.A.9 A (11a.), 2011, SCJN).

En conjunto, los artículos 5-A y 69-B configuran el bloque normativo antiabuso más relevante del sistema fiscal mexicano, consolidando la sustancia económica como criterio rector en la determinación de las obligaciones tributarias.

ii. Aplicación administrativa: Criterios del SAT y PRODECON

La PRODECON ha emitido diversos criterios sustantivos que buscan equilibrar la aplicación del principio de sustancia económica con la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Por ejemplo, en el Criterio Sustantivo 8/2018/CTN/CS-SASEN, la PRODECON determinó que la autoridad fiscal no puede desconocer la deducibilidad de un gasto únicamente por la forma jurídica de la operación, sino que debe analizar su realidad económica, siempre motivando las razones por las cuales considera que carece de sustancia.

Asimismo, en sus recomendaciones de 2019 y 2020, la PRODECON ha señalado que la exigencia de materialidad no debe traducirse en requerimientos imposibles o excesivos para el contribuyente. Por ejemplo, exigir entregables adicionales no previstos en la ley podría constituir un acto arbitrario (PRODECON, 2020).

El SAT, por su parte, en las auditorías fiscales ha aplicado de manera creciente la doctrina de la sustancia económica. En sus Criterios Normativos 46/ISR/N (2019) y otros relacionados, el SAT establece que para efectos de deducción deben analizarse tanto la indispensabilidad del gasto como la realidad económica de la operación, independientemente de que exista CFDI.

De este modo, la PRODECON ha funcionado como contrapeso institucional frente a posibles excesos del SAT, buscando dar certeza al contribuyente en la aplicación de un principio que, por su naturaleza, puede prestarse a interpretaciones amplias.

iii. Jurisprudencia relevante

La jurisprudencia ha sido determinante para delimitar el alcance de la sustancia económica en México. En este sentido, algunos criterios relevantes emitidos por el TFJA y los tribunales del Poder Judicial de la Federación, incluyen:

- Tesis VIII-P-2aS-623 (2019), TFJA: Señala que la emisión de CFDI no basta para acreditar la deducibilidad si el contribuyente no demuestra la materialidad de la operación. Dicha tesis, es del contenido siguiente:

“PROCEDIMIENTO DE OPERACIONES INEXISTENTES. LA VISITA DOMICILIARIA TRAMITADA CON POSTERIORIDAD A ESTE SOLO TIENE COMO OBJETIVO REVERSAR LOS EFECTOS DE LOS COMPROBANTES FISCALES, CUYA MATERIALIDAD NO FUE DEMOSTRADA.-En términos del artículo 69-B del CFF, la materialidad de las operaciones no está demostrada si el contribuyente: 1) No tiene activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los comprobantes fiscales o 2) Si no está localizado. De modo que, la resolución definitiva tiene las consecuencias siguientes: 1) Las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, ello con efectos generales; 2) Los contribuyentes que hayan dado cualquier

efecto fiscal a los comprobantes (proveedores o clientes) contarán con treinta días para: 2.1) Demostrar, ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o 2.2) Corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias; 3) Las operaciones amparadas en los comprobantes deberán ser consideradas actos o contratos simulados para efectos de los delitos previstos en el CFF, y 4) Si los contribuyentes persisten en el uso de los referidos comprobantes, entonces, deberán ser determinados los créditos fiscales correspondientes. Por tanto, la garantía de audiencia de la empresa facturadora de operaciones simuladas se materializa en el procedimiento de operaciones inexistentes, razón por la cual en este se actualiza el momento procesal para demostrar la materialidad de las operaciones. De ahí que, la visita domiciliaria, tramitada con posterioridad, solo tiene como objeto revertir los efectos de los comprobantes, y por ende, este no es el momento procesal para demostrar la materialidad, sin que ello coloque en estado de indefensión al contribuyente, dado que su garantía de audiencia se le otorgó en el diverso y previo procedimiento de operaciones inexistentes.

- Tesis XXX.1o.2 A (11a.) (2023), Tribunales Colegiados de Circuito: Señala que para demostrar la materialidad de las operaciones de adquisición de bienes o recepción de servicios que amparan comprobantes a los que los contribuyentes dieron efectos fiscales, es insuficiente probar su pago.

“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 CFF, ES INSUFICIENTE CON DEMOSTRAR EL PAGO CORRESPONDIENTE. Hechos: La autoridad fiscal privó a unas facturas de efectos comprobatorios por ser expedidas por una persona moral en la hipótesis del artículo 69-B del CFF. El contribuyente en

revisión administrativa exhibió comprobantes de transferencias, estados de cuenta bancarios y registros contables, para acreditar el pago de las cantidades consignadas en las facturas; sin embargo, tanto la autoridad fiscal como la Sala Regional del TFJA en el juicio de nulidad estimaron que no probó la materialidad de las operaciones. Inconforme, aquél promovió juicio de amparo directo al considerar que al probar el pago y exhibir diversos documentos cumplía con el estándar probatorio para acreditar la materialidad de las operaciones y que los pagos demuestran que las facturas son reales, no simuladas.

Criterio jurídico: Este Tribunal Colegiado considera que para demostrar la materialidad de las operaciones de adquisición de bienes o recepción de servicios que amparan comprobantes a los que los contribuyentes dieron efectos fiscales, en el procedimiento previsto en el artículo 69-B del CFF, es insuficiente probar su pago.

Justificación: De la exposición de motivos de la adición del artículo 69-B referido, mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de 9 de diciembre de 2013, deriva que la carga fiscal de acreditar la materialidad de las operaciones tiene su origen en el uso de comprobantes apócrifos con la finalidad de deducir y acreditar cantidades sin existir pago, así como en la colocación en el mercado de comprobantes fiscales auténticos con flujos de dinero comprobables. Por esta razón, el contribuyente no cumple con su carga fiscal cuando sólo acredita flujos de capital reales, pues debe demostrar que las operaciones consignadas en las facturas realmente se llevaron a cabo.”

- Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 162/2019 (10a.) SCJN, Segunda Sala (2019). “PROCEDIMIENTO PARA ACREDITAR LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES QUE HUBIERAN DADO EFECTOS FISCALES A COMPROBANTES EMITIDOS POR EMPRESAS QUE PRESUNTAMENTE REALIZAN OPERACIONES INEXISTENTES. LA OMISIÓN DE LA AUTORIDAD DE RESOLVER EN EL PLAZO

ESTABLECIDO EN LA REGLA 1.5 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2017 CONFIGURA UNA NEGATIVA FICTA Y, EN SU CASO, LA EMISIÓN EXTEMPORÁNEA DE LA RESOLUCIÓN EXPRESA NO DA LUGAR A SU NULIDAD. De conformidad con el artículo 69-B, párrafo quinto, del CFF y la regla 1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, se advierte que el plazo máximo con el que cuenta la autoridad para resolver si un contribuyente acreditó que efectivamente adquirió los bienes o recibió los servicios que amparan los comprobantes fiscales emitidos por una empresa que se encuentra en el listado definitivo de las empresas calificadas como de aquellas que presuntamente realizan operaciones inexistentes será de treinta días contados a partir del día en que presente su solicitud de aclaración, o bien, de que se tenga por cumplido el requerimiento de información. Ahora bien, la finalidad del procedimiento es dar al contribuyente la oportunidad de corregir voluntariamente su situación fiscal mediante la presentación de declaraciones complementarias o, en su caso, insistir y acreditar a la autoridad que sus comprobantes fiscales amparan operaciones efectivamente realizadas. Así, el diseño normativo de este procedimiento constituye un modelo de comunicación con la administración pública que consiste en la presentación de documentación o información para hacer efectivo un reclamo y accionar las funciones del ente público, lo que en términos generales puede ser catalogado como una instancia conferida a los terceros adquirentes de los comprobantes fiscales para solicitar a la autoridad administrativa una reconsideración –caso a caso– sobre una realidad declarada con efectos generales. Entonces, en atención al plazo cierto y a la naturaleza de la instancia, resulta aplicable el artículo 37 del CFF, por lo que: (i) la petición del contribuyente se entenderá resuelta en sentido negativo si no se emite resolución en el plazo de treinta días contados a partir del día en que presente su solicitud de aclaración, o bien, de que se tenga por cumplido el requerimiento de información; o de convenir a los intereses del particular, (ii) podrá esperar a que se dicte la resolución expresa para

impugnarla. Por lo anterior, en aquellos casos en que la resolución expresa se dicte de manera extemporánea y los particulares acudan a demandar su nulidad por la vía contencioso administrativa, no es posible –por ese simple hecho– decretar su nulidad en términos de los artículos 51 y 52 de la Ley Federal de Procedimiento 5 Contencioso Administrativo, pues el incumplimiento a tal requisito formal no genera una afectación a las defensas del particular ni trasciende al sentido de la resolución y, además, la inobservancia del plazo es un aspecto que no se relaciona con el fondo del asunto.”

Estas resoluciones reflejan que los tribunales han adoptado una postura de reconocer la legitimidad del principio de sustancia económica y de los controles antiabuso ejercidos por parte de la autoridad fiscal.

2.5. La deducibilidad del gasto en el sistema fiscal mexicano

2.5.1. Concepto y naturaleza jurídica de la deducción fiscal

La deducción constituye un elemento esencial en la determinación del impuesto sobre la renta, ya que permite a los contribuyentes restar de sus ingresos acumulables aquellas erogaciones necesarias para la obtención de los mismos.

Desde una perspectiva económica, su función es reflejar con mayor fidelidad la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Desde el punto de vista contable, la deducción es aquella disminución de las erogaciones necesarias para el desarrollo de un ente, de los ingresos obtenidos por la misma para determinar su resultado.

Así es que se tiene que dentro de las deducciones encontramos los gastos y costos, que como veremos, son diferentes:

- Gasto. Es la erogación necesaria para la obtención de utilidades, distinta de las inversiones.

- Costo. Es la suma de recursos que intervienen en la producción de un bien, esto es, que se erogan por su causa.

Desde el punto de vista fiscal, los gastos se clasifican en:

- a) Gastos Deducibles. Son los gastos que pueden ser restados de los ingresos y determinar una utilidad o pérdida, que sirva como base para determinar el impuesto; esta característica se tendrá siempre y cuando se cumplan con los requisitos establecidos en la Ley.
- b) Gastos No Deducibles. Son aquellos que, por no reunir las cualidades necesarias, no pueden disminuirse de los ingresos del contribuyente.

En términos doctrinales, García Mullin (1978) señala que la deducción fiscal cumple una función equilibradora entre el ingreso bruto y el ingreso neto gravable, de modo que el tributo recaiga sobre la renta real y no sobre una base inflada por gastos indispensables. Esta concepción, se enlaza directamente con el principio de proporcionalidad tributaria, consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, que exige que las contribuciones sean proporcionales y equitativas respecto a la capacidad económica del contribuyente.

Desde el punto de vista jurídico, la deducción se configura como un derecho fiscal condicionado, es decir, no constituye un derecho adquirido absoluto del contribuyente ni puede considerarse una concesión discrecional, sino que se trata de un beneficio que deriva de la ley y cuya procedencia está sujeta a condiciones legales específicas.

En este sentido, la deducción tiene una doble naturaleza: es material, en cuanto refleja la realidad económica del gasto, y formal, en cuanto requiere la observancia de procedimientos probatorios y formalidades previstas en las leyes fiscales.

Además, la deducción está estrechamente vinculada con el principio de justicia tributaria, que implica no gravar ingresos inexistentes o no disponibles. Así

lo destaca Sergio Francisco de la Garza (2010) al señalar que “el derecho a deducir surge de la necesidad de preservar la equidad en la carga fiscal, impidiendo que el Estado recaude sobre ingresos brutos sin reconocer los gastos necesarios para generarlos” (p. 112).

Por tanto, negar o restringir la deducción sin un fundamento razonable puede vulnerar el principio constitucional de proporcionalidad, ya que se estaría gravando un ingreso ficticio. En este contexto, la deducción del gasto cumple una función constitucionalmente relevante, ya que permite garantizar la justicia fiscal y evitar la confiscatoriedad.

En el mismo sentido, Martínez (2021) enfatiza que los requisitos de deducibilidad no deben convertirse en obstáculos técnicos para el reconocimiento de operaciones legítimas, sino en mecanismos que fortalezcan la transparencia y la trazabilidad.

2.5.2 Fundamentación normativa en la LISR y el CFF

El marco normativo que regula los requisitos de deducción del gasto en México se encuentra esencialmente en la LISR, el CFF, su Reglamento, así como en disposiciones complementarias y criterios administrativos emitidos por el SAT, mismos que se mencionan a continuación, y se transcriben para consulta en el Anexo B del presente documento.

2.5.3 LISR

Los artículos 25 a 31 de la LISR, establecen las reglas generales para determinar las deducciones autorizadas.

El artículo 25, define qué erogaciones pueden deducirse, como lo son las siguientes:

- Las devoluciones, descuentos o bonificaciones que el contribuyente otorgue.
- El costo de lo vendido (cuando aplique) para quienes venden bienes.

- Los gastos que se realicen y cumplan los requisitos legales correspondientes (por ejemplo gastos de operación, mantenimiento, etc.).
- Las inversiones deducibles (aunque estas tienen reglas particulares que también se recogen en artículos posteriores).
- Las pérdidas por créditos incobrables, o pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor (cuando la Ley lo permita).
- Las cuotas que pague el patrón al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) por sus trabajadores, cuando correspondan.
- Los intereses devengados durante el ejercicio a cargo del contribuyente, cuando la Ley lo permite.
- Otros conceptos que la misma Ley señala en ese artículo (y que se disponen para personas morales) como parte de las “deducciones autorizadas”.

El artículo 27, por su parte, enumera en veintidós fracciones, los requisitos que deben cumplir las deducciones, entre los que se destacan:

- I. Que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo en los casos de donativos no onerosos ni remunerativos y que reúnan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas que para el efecto establezca el SAT.
- II. Que cuando esta Ley lo permita, se efectúen en los términos de la Sección II del Capítulo II (De las inversiones) del Título II de esta Ley.
- III. Que estén amparadas con un comprobante fiscal que reúna los requisitos que para tal efecto establece el CFF y esta Ley.
- IV. Que los pagos que representen dichas deducciones y cuyo monto exceda de dos mil pesos se realicen mediante transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero o en las entidades que autorice el Banco de México; o bien mediante

cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, débito o de servicios, o por monedero electrónico autorizado por el SAT.

- V. Que cuando proceda, el contribuyente haya cumplido con las obligaciones sustantivas y formales que esta Ley y demás disposiciones fiscales establecen, así como con las obligaciones de retención de entero de impuestos que le correspondan.
- VI. Que cumplan, cuando proceda, las reglas establecidas para la deducción de inversiones, de gastos de representación, de pérdidas, de donativos y otras específicas que esta Ley prevea.
- VII. Que la erogación que pretenda deducir no sea para la adquisición o enajenación de acciones, partes sociales u otros títulos valor, salvo en los términos que esta Ley permite.
- VIII. Que tratándose de personas físicas que obtengan ingresos por salarios, se observa lo señalado en la sección correspondiente a dichos ingresos en esta Ley.
- IX. Que los pagos o gastos que se deduzcan no constituyan ingresos exentos para el receptor de los mismos, salvo lo que esta Ley establezca para determinados casos.
- X. Que la deducción sólo se efectúe por un solo ejercicio y por una sola vez.

El artículo 28 de dicha Ley, complementa este esquema al enumerar las erogaciones no deducibles, como las multas, donativos no autorizados, gastos de representación excesivos o pagos a partes relacionadas sin sustento documental.

Este marco normativo previsto en la LISR, al cual deben sujetarse los gastos para poder ser deducibles, expresa el principio de legalidad tributaria, conforme al cual toda deducción debe estar explícitamente prevista en la ley.

2.5.4 Reglamento de la LISR

El Reglamento de la LISR, desarrolla y precisa los requisitos formales que deben cumplirse para efectos de deducibilidad de las erogaciones.

Los artículos 33 al 39 de dicho cuerpo normativo, establecen los lineamientos para la comprobación de gastos, las deducciones de inversiones, los pagos a empleados y las condiciones bajo las cuales los gastos se consideran realizados.

El artículo 29 del Reglamento dispone que los gastos se consideran efectuados en el momento en que se devengan, es decir, cuando se recibe el bien o servicio, independientemente de cuándo se efectúe el pago, lo que resulta especialmente relevante para efectos de deducción en ejercicios fiscales determinados.

2.5.5 CFF

El CFF también contiene disposiciones aplicables a la deducción, especialmente en materia de comprobación fiscal, contabilidad y conservación de documentos. Los artículos 29 y 29-A regulan los requisitos del CFDI, y el artículo 30 establece la obligación de conservar la documentación por al menos cinco años.

El artículo 5 del citado Código, refuerza el principio de legalidad al señalar que “las disposiciones que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones se interpretarán estrictamente”.

El artículo 5-A del CFF, introducido en la reforma fiscal de 2020, incorpora el principio de sustancia económica, el cual influye de manera determinante en la deducción del gasto, al exigir que las operaciones reflejen una razón de negocio legítima.

2.5.6 Clasificación de los requisitos de deducibilidad: sustantivos y formales

En la práctica tributaria mexicana, los requisitos de deducibilidad se pueden clasificar en dos grandes categorías: sustantivos y formales.

En esencia, los requisitos sustantivos se refieren a los elementos materiales que justifican el gasto, esto es, su relación con la actividad del contribuyente, su indispensabilidad y su devengo; mientras que los formales corresponden a los

aspectos de documentación y registro contable que acreditan la existencia del gasto.

Esta clasificación ha sido reconocida por la doctrina fiscal mexicana y por la jurisprudencia en materia administrativa. Báez (2020) indica que “la distinción entre requisitos sustantivos y formales permite delimitar los casos en los que la falta de documentación puede subsanarse, de aquellos en los que el gasto carece de soporte económico” (p. 214).

En ese sentido, puede decirse que la finalidad de los requisitos sustantivos es garantizar que la deducción corresponda a una erogación real, necesaria y directamente vinculada con la generación de ingresos gravables. Por su parte, los requisitos formales aseguran la trazabilidad y comprobabilidad de las operaciones, de modo que la autoridad fiscal pueda verificar su autenticidad y cuantía.

Sin embargo, el cumplimiento de los requisitos formales no puede sustituir la existencia de una operación real. En consecuencia, la autoridad fiscal puede analizar tanto la forma como el fondo del gasto deducible, a fin de determinar su procedencia.

Entre varios criterios emitidos en el mismo sentido, el TFJA, en la Tesis IX-P-2aS-375 (2011), resolvió que la procedencia de deducibilidad de un gasto, no depende de la forma en que fueron descritas en el comprobante fiscal que las ampare, sino de la naturaleza de la operación que les dio origen. Dicha tesis, se transcribe a continuación:

“EROGACIONES Estrictamente Indispensables. LA PROCEDENCIA DE SU DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA NO DEPENDE DE LA FORMA EN QUE FUERON DESCRITAS EN EL COMPROBANTE FISCAL QUE LAS AMPARE, SINO DE LA NATURALEZA DE LA OPERACIÓN QUE LES DIO ORIGEN.- En criterios reiterados de la SCJN se ha sostenido que el requisito de procedencia de las deducciones de ser “estrictamente indispensables para los fines de la

actividad del contribuyente”, a que refiere la fracción I del artículo 31 de la LISR, se encuentra vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que se cumplieren en forma cabal sus actividades, de manera que de no realizarlo, estas tendrían que disminuirse o suspenderse, para lo cual deberá tomarse en consideración no solo las erogaciones que correspondan a la actividad preponderante del contribuyente, sino de aquellas que correspondan a una actividad lícita que se inscriba entre las que puede llevar a cabo el contribuyente en el desarrollo de su objeto social, las cuales, de reportar ganancias, estarían gravadas, y que, aun si finalmente no generan ingresos, cuando menos se trata de operaciones en las que se involucran los causantes con la intención de generarlos. A la luz de los criterios de nuestro Máximo Tribunal, el carácter estrictamente indispensable no depende de la forma en la cual se haya conceptualizado en el comprobante fiscal que ampare la erogación llevada a cabo por el contribuyente, sino de la naturaleza misma de la operación que dio origen al pago de la contraprestación. En tal sentido, para determinar si un gasto es estrictamente indispensable, debe valorarse el acto con motivo del cual el contribuyente efectuó la erogación que pretende deducir, para así determinar si tal erogación se encuentra directamente vinculada con la consecución de su objeto social”

2.5.7. Requisitos sustantivos de la deducción del gasto

Como se mencionó anteriormente, los requisitos sustantivos de la deducción representan los elementos materiales y de fondo que permiten considerar a una erogación como deducible para efectos fiscales. Estos requisitos tienen por objeto verificar que el gasto corresponda a una operación real, necesaria y vinculada con la actividad del contribuyente.

En términos generales, según Báez (2017), pueden agruparse en tres categorías: a) indispensabilidad, b) vinculación con la actividad generadora de ingresos y c) devengo del gasto.

a) Indispensabilidad del gasto

El principio de indispensabilidad constituye el eje central de la deducción fiscal. El artículo 27, fracción I, de la LISR dispone que las deducciones deben ser “estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente”. Esta expresión ha sido objeto de abundante análisis doctrinal y jurisprudencial, dado que su interpretación determina el alcance real del derecho a deducir.

Para González de la Garza (2021), la indispensabilidad “no implica que el gasto sea absolutamente necesario en sentido físico, sino que guarde una relación razonable con la obtención de ingresos o con la conservación de la fuente productora” (p. 89). Así, gastos de publicidad, capacitación, asesoría o mantenimiento pueden ser considerados indispensables cuando contribuyen indirectamente a la generación de ingresos.

El TFJA, en la Tesis IX-P-2aS-375 (2020), estableció que “un gasto es estrictamente indispensable cuando guarda relación directa o indirecta con la actividad del contribuyente, aun cuando no sea esencial para cada operación particular”. Esta visión flexible permite reconocer la complejidad de los procesos empresariales y evita interpretaciones excesivamente literales.

Los Tribunales del Poder Judicial, en la jurisprudencia PC.I.A. J/175 A (10a.), sostuvieron que la indispensabilidad debe evaluarse conforme a criterios de razonabilidad económica, atendiendo a la naturaleza del negocio y a las prácticas usuales del sector. En consecuencia, un gasto puede ser indispensable para una empresa y no para otra, dependiendo de su objeto social, estructura y estrategia comercial.

Doctrinalmente, Sánchez Cordero (2005) propone entender la indispensabilidad como una manifestación del principio de correlación entre

ingresos y gastos, derivado del concepto de renta neta. De acuerdo con esta postura, solo deben deducirse los gastos que efectivamente contribuyan a la obtención de ingresos, pues de lo contrario se alteraría la base imponible real.

En síntesis, la indispensabilidad del gasto no debe interpretarse de forma rígida, sino con un enfoque funcional que considere la racionalidad económica del contribuyente, siempre que se acredite la realidad y sustancia de la operación.

b) Vinculación con la actividad del contribuyente

El segundo elemento sustantivo es la vinculación del gasto con la actividad del contribuyente. La LISR exige que las erogaciones estén relacionadas con la actividad preponderante o generadora de ingresos gravables, lo que excluye gastos de naturaleza personal o ajena al objeto social.

De acuerdo con Calvo Nicolau (2016), la vinculación se configura cuando el gasto tiene una conexión causal o funcional con la obtención del ingreso, lo que no significa que exista una correspondencia inmediata, sino que contribuya al desarrollo de la actividad económica del contribuyente.

Por ejemplo, un gasto en publicidad puede no generar ingresos en el mismo ejercicio fiscal, pero si fortalece la posición comercial de la empresa, guarda vinculación con su actividad económica.

El TFJA, en la Tesis VII-CASR-2HM-25 (2015), que este requisito no debe entenderse en el sentido de que cada contribuyente solamente puede dedicarse a un único giro, pues al ser el objeto del gravamen la obtención de ingresos, es evidente que los gastos en que se incurre para su obtención deben ser deducibles, independientemente de que el causante tenga más de una actividad. Este criterio implica que la autoridad fiscal debe realizar un análisis sustantivo, no meramente formal, al valorar la procedencia de la deducción. Dicha tesis se cita a continuación:

“IMPUESTO SOBRE LA RENTA. RESULTAN EstrictAMENTE
INDISPENSABLES LOS GASTOS EFECTUADOS POR LOS

CONTRIBUYENTES POR CONCEPTO DE PUBLICIDAD, SIEMPRE QUE ESTOS SE REALICEN PARA EL DESARROLLO DE SU ACTIVIDAD CON EL PROPÓSITO DE REPORTAR GANANCIAS.- Según lo dispuesto por la fracción I, del artículo 31, de la LISR vigente en 2008, las deducciones deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente. En relación a ello, la Primera Sala de la SCJN, en la tesis 1a. XLVI/2009, de rubro: "RENTA. LA PROCEDENCIA DE LAS DEDUCCIONES EN EL IMPUESTO RELATIVO NO ESTÁ CONDICIONADA AL HECHO DE QUE LAS EROGACIONES RESPECTIVAS SE VINCULEN NECESARIAMENTE CON LA ACTIVIDAD PREPONDERANTE DEL CONTRIBUYENTE.", sostuvo que tal requisito no debe entenderse en el sentido de que cada contribuyente solamente puede dedicarse a un único giro, pues al ser el objeto del gravamen la obtención de ingresos, es evidente que los gastos en que se incurre para su obtención deben ser deducibles, independientemente de que el causante tenga más de una actividad. En concordancia con lo anterior, cuando los contribuyentes realicen diversas erogaciones por concepto de publicidad, procurando el desarrollo de su actividad a fin de reportar ganancias, esos gastos deben considerarse deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, puesto que con independencia de que por sí mismos no tengan un vínculo estrecho con la actividad preponderante del causante, estos pueden ir encaminados a posicionar su producto o servicio dentro del mercado, lo cual a su vez se traduciría en la obtención de una utilidad, que a la postre sería gravado por el impuesto de trato. Es decir, en el entendido de que el objeto del referido gravamen es la obtención de ingresos, si los contribuyentes realizan diversas erogaciones a efecto de difundir su actividad para así obtener una mayor utilidad, debe entenderse que esas operaciones sí resultan estrictamente indispensables, pues las mismas traerían como consecuencia un aumento en la utilidad del contribuyente y por tanto también de la base gravable, resultando procedente su deducción."

c) Devengo del gasto

El devengo del gasto se refiere al momento en que este se considera efectivamente realizado para fines fiscales. Conforme al artículo 27, fracción VIII, de la LISR y al artículo 29 del Reglamento de la misma ley, las deducciones se efectúan en el ejercicio en que se devenguen, es decir, cuando nazca la obligación de pago, independientemente del momento en que este se efectúe.

Este principio busca reflejar con mayor precisión la realidad económica del contribuyente. De acuerdo con Calvo Nicolau (2016), el devengo “responde al criterio de acumulación-contable, que pretende gravar la renta neta de cada ejercicio atendiendo al principio de correspondencia entre ingresos y gastos” (p. 131).

El TFJA, en la Tesis VII-CASR-10C-15 (2015), señaló que un gasto devengado debe sustentarse en documentos que acrediten la prestación del servicio o la entrega del bien, aun si el pago se realiza en fecha posterior.

Esta tesis y otras en el mismo sentido, han sido relevante para resolver controversias por ejemplo en relación a deducciones en operaciones de arrendamiento, consultoría o suministros de largo plazo.

2.5.8. Requisitos formales de la deducción del gasto

Los requisitos formales representan el conjunto de condiciones documentales, contables y procedimentales que deben cumplirse para que una erogación sea considerada deducible. Estos requisitos, si bien no determinan por sí mismos la existencia material del gasto, constituyen instrumentos de control fiscal que permiten verificar la autenticidad de las operaciones.

a) Comprobantes fiscales digitales (CFDI)

El CFDI (CFDI) es el principal medio de comprobación del gasto. De acuerdo con los artículos 29 y 29-A del CFF, los contribuyentes están obligados a emitir y conservar CFDI por todas las operaciones que realicen. El artículo 27, fracción III, de la LISR establece que las deducciones deben estar

amparadas con CFDI válidos, emitidos conforme a los requisitos que determine el SAT.

El TFJA, en la Tesis VII-P-1aS-1371 (2016), determinó que la falta de CFDI impide la deducción del gasto, salvo que el contribuyente acredite por otros medios la materialidad de la operación y la imposibilidad de obtener el comprobante por causas ajenas a su voluntad. Esta tesis marcó una tendencia hacia la prevalencia del fondo sobre la forma, compatible con el principio de sustancia económica.

La jurisprudencia 2a./J. 54/2016 (10a.) de la SCJN reforzó esta idea al establecer que “el cumplimiento de los requisitos formales no puede ser un obstáculo para reconocer la existencia de una operación real, siempre que se demuestre su materialidad con elementos objetivos”.

b) Registro contable del gasto

Otro requisito formal es que las deducciones estén debidamente registradas en la contabilidad del contribuyente, conforme a lo dispuesto en el artículo 27, fracción IV, de la LISR. El registro contable garantiza la trazabilidad de las operaciones y la congruencia entre los estados financieros y las declaraciones fiscales.

Según Sierra (2008), “la contabilidad es el instrumento probatorio por excelencia en materia fiscal, pues permite reconstruir la secuencia económica de las operaciones y demostrar su correspondencia con la realidad del contribuyente” (p. 9).

El TFJA, en la jurisprudencia VIII-P-2aS-39 (2017), determinó que el incumplimiento de las obligaciones contables puede dar lugar a la improcedencia de la deducción, no por la omisión formal en sí, sino porque impide verificar la existencia del gasto.

c) Medios de pago y retenciones

El artículo 27, fracción III, inciso b), de la LISR, dispone que los pagos que excedan de 2,000 pesos deben efectuarse mediante transferencia electrónica, cheque nominativo o tarjeta, a fin de que puedan considerarse deducibles.

Asimismo, el contribuyente debe cumplir con las retenciones y enteros de impuestos correspondientes cuando el pago se realice a personas físicas o residentes en el extranjero.

El incumplimiento de estas obligaciones no solo puede afectar la deducción, sino generar responsabilidad solidaria conforme al artículo 26 del CFF. El TFJA, en la Tesis VII-P-1aS-1371 (2016), determinó que “cuando el contribuyente demuestra la existencia del gasto y la prestación del servicio, la deducción no debe negarse por errores menores en el medio de pago, siempre que la operación sea verificable”.

2.6. Conservación de la documentación comprobatoria

El artículo 30 del CFF establece la obligación de conservar la documentación comprobatoria de las deducciones por al menos cinco años. Esta obligación incluye no solo los CFDI, sino también los contratos, órdenes de compra, recibos, informes y demás documentos que acrediten la materialidad de la operación.

La Tesis IX-P-2aS-201 (2023) del TFJA subrayó que la pérdida o destrucción de la documentación no libera al contribuyente de su carga probatoria, aunque puede acreditarse la existencia del gasto por medios indirectos, como informes contables o evidencia bancaria.

La documentación comprobatoria constituye el medio idóneo para demostrar la existencia y veracidad de los gastos deducibles. En México, el CFDI (CFDI) es el documento base para acreditar la operación. No obstante, la autoridad fiscal y la jurisprudencia han reiterado que el CFDI, por sí mismo, no basta para acreditar la deducibilidad, sino que se requiere complementar la comprobación con

contratos, entregables, reportes, evidencia de pagos y otros documentos que respalden la materialidad de la operación (PRODECON, 2020).

Sin embargo, la complejidad para poder demostrar la existencia de las operaciones y poder por lo tanto sostener este requisito para efectos de deducibilidad, deriva de que la documentación soporte dependerá de la naturaleza de la operación de la que estemos hablando, y que al ser tan variable, vuelve difícil y a veces imposible reunir toda la documentación comprobatoria que satisfaga las expectativas de la autoridad fiscalizadora, en tanto que no existe en la Ley algún lineamiento con elementos mínimos de lo que la autoridad podría llegar válidamente a requerir, lo que podría en muchos casos violentar la garantía de seguridad jurídica de los contribuyente tutelada en la Constitución.

Por ejemplo, en el caso de servicios profesionales, que por su naturaleza es una actividad intangible (a diferencia de la compraventa de bienes, donde la materialidad se traduce en inventarios, entregas físicas o activos visibles), los servicios se expresan en resultados, conocimientos, procesos, gestiones o beneficios que no siempre pueden capturarse en un documento físico. Esta situación ha generado históricamente una tensión entre contribuyentes y autoridad fiscal, especialmente en México, donde el SAT ha adoptado criterios cada vez más estrictos, y en ocasiones hasta desproporcionados, para reconocer la deducibilidad de gastos derivados de servicios. La consecuencia muchas veces es un escenario en el que la carga probatoria se convierte en una tarea casi imposible, incluso para operaciones reales, necesarias y plenamente sustentadas por comprobantes fiscales.

Es decir, en teoría, el sistema fiscal mexicano presume la validez de los comprobantes, siempre que cumplan con requisitos legales y correspondan a una operación efectiva, sin embargo, en la práctica la autoridad ha trasladado al contribuyente la responsabilidad de demostrar no solo la ejecución del servicio, sino la forma específica en que dicho servicio se llevó a cabo, el beneficio obtenido, la indispensabilidad del gasto y hasta la racionalidad de la decisión empresarial. Este

problema incluso se agrava cuando la autoridad exige evidencia que en la realidad operativa de las empresas, simplemente no existe o no puede obtenerse siempre de la misma manera.

Un ejemplo de esto puede ser cuando una empresa contrata a un despacho de consultoría de negocios para analizar la viabilidad de expandir sus operaciones a un nuevo mercado. El servicio consiste en reuniones, análisis de información interna, llamadas con proveedores y asesoría o informes verbales presentado a la dirección. Ahora bien, no obstante que el despacho emite CFDI y existe evidencia de correos, minutas y acceso a datos, el SAT puede desconocer el gasto alegando que “no se aportó un entregable final formal”, ignorando que la empresa tomó decisiones estratégicas con base en el análisis recibido. El resultado una situación en donde el contribuyente no puede deducir el gasto erogado, el cual no obstante ser real y ser estrictamente indispensable para la generación de ingresos, la autoridad juzga la forma del servicio por encima de su sustancia y utilidad real.

Otro ejemplo podría ser el caso de una empresa que contrata a una agencia de recursos humanos para cubrir ciertas posiciones operativas urgentes, en donde la agencia realiza entrevistas, revisa expedientes y presenta candidatos, los cuales, algunos finalmente se contratan y otros no, como es normal en el mercado laboral. En este caso, no obstante que haya un CFDI por el servicio prestado, listas de candidatos, correos y evidencias de entrevistas, aun así, la autoridad puede desconocer la deducción argumentando que no se prueba el beneficio económico directo en aquellos casos del trabajo de reclutamiento de personal que finalmente no fue seleccionado, como si esta labor de selección y la incorporación de personal no fuera, por definición, indispensable para la operación. El criterio como se ve, es absurdo, pues el SAT pretende en un caso como este evaluar el éxito del reclutamiento, no la realidad del servicio.

Lo mismo aplica para gastos en arrendamiento, donde además del comprobante fiscal se requiere el contrato y evidencia de la utilización efectiva del inmueble, como lo pueden ser incluso fotografías o levantamiento de actas ante

algún fedatario. O si se trata por ejemplo de servicios de publicidad, es posible que la autoridad fiscal estime necesario que el contribuyente presente, además del CFDI, contratos y comprobantes de pago, también los materiales y documentos utilizados en el servicio de publicidad, como podrían ser folletos, fotografías, archivos digitales, así como demostrar el valor efectivo generado por dicha publicidad y su impacto directo en la generación de ingresos, lo cual, puede no reflejarse en el mismo ejercicio fiscal donde se realiza la erogación y puede resultar sumamente difícil de comprobar, ya que sus efectos pueden ser paulatinos y no sistemáticamente cuantificables

Estos son solo un par de ejemplos de muchos que en la práctica se observan (y personalmente, he podido observar), ya que el SAT, en muchas auditorías, parece partir de la idea de que un servicio solo existe si genera un entregable tangible y con una forma específica según su criterio, aunque no corresponda a la naturaleza del servicio contratado, pudiendo incluso desestimar aquella evidencia que no cumpla con su criterio. Esta visión burocrática y tan estrecha choca frontalmente con la práctica empresarial de hoy en día, donde muchos servicios son consultivos, estratégicos, o altamente especializados, en donde el valor puede residir en el intelecto o no siempre se puede documentar un entregable en un papel o cumpliendo con las exigencias de la autoridad fiscal.

Como se menciona, la casuística es tan amplia como la variedad de operaciones económicas que generan un ingreso y resultan gravables para efectos de LISR, y comprenden cualquier tipo de actividades, incluida la prestación de múltiples servicios o la enajenación o adquisición de todo tipo de bienes, por ende, es sumamente importante conservar la mayor cantidad de registros y documentos relacionados que vayan surgiendo en el desarrollo de la operación que se trate.

El TFJA ha sostenido que la deducibilidad exige no solo comprobación formal, sino prueba de que los servicios fueron realmente prestados y que guardan relación con la actividad económica del contribuyente (Tesis VIII-P-2aS-623, TFJA).

De este modo, la documentación soporte constituye un pilar probatorio que materializa la exigencia de sustancia económica en la deducción de gastos.

En este sentido, la obligación para demostrar la sustancia económica recae primariamente en el contribuyente, quien al buscar beneficiarse de una deducción, está obligado a presentar pruebas si durante el ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad fiscal, cuestiona la materialidad de una operación. No obstante, la realidad es que ni en el CFF y en su Reglamento, ni en alguna otra disposición fiscal complementaria aplicable, existen disposiciones legales que establezcan la prevalencia del fondo sobre la forma en las operaciones que llevan a cabo las empresas, ni tampoco hay referencias expresas o concretas a la materialidad de las operaciones para efectos de deducibilidad, y a pesar de ello, en la práctica, el SAT exige que en todas las operaciones de los contribuyentes estos cuenten con un extenso soporte documental contemporáneamente recabado a fin de constatar su materialidad, pero este soporte documental puede convertirse en un verdadero dolor de cabeza para los contribuyentes, porque su idoneidad dependerá del criterio y discrecionalidad del fisco.

En relación a lo anterior, es importante también destacar que no existen criterios que delimiten cuales son las pruebas idóneas que permitan a los contribuyentes acreditar de manera fehaciente y sin lugar a dudas la materialidad de un servicio o entrega de un bien, siendo que en la práctica resulta ser que incluso cuando dichas pruebas sean ofrecidas, lo cierto es que de manera discrecional, las autoridades fiscales las pueden considerar insuficientes o que no resultan idóneas, lo cual deja en un claro estado de incertidumbre jurídica a los contribuyentes que pretenden dar un efecto fiscal de deducción a los comprobantes que amparan dichas operaciones y que a juicio de la autoridad, estima supuestamente inexistentes, al no haber demostrado que materialmente fueron llevadas a cabo.

2.7. Materialidad y trazabilidad operativa

En los últimos años, la autoridad fiscal mexicana ha enfatizado la importancia de la materialidad y la trazabilidad operativa como requisitos implícitos en la deducibilidad del gasto.

La materialidad implica que el gasto debe corresponder a una operación efectivamente realizada, con un propósito económico real y comprobable. La trazabilidad operativa, por su parte, exige que exista un rastro verificable de la operación, que permita identificar el origen, desarrollo y destino de la erogación (PRODECON, 2020).

Estos conceptos han cobrado especial relevancia en casos relacionados con la utilización de EFOS, contempladas en el artículo 69-B del CFF. En estos supuestos, la autoridad presume la inexistencia de las operaciones, y corresponde al contribuyente acreditar con pruebas fehacientes que el gasto sí se realizó.

El TFJA y la SCJN han respaldado la postura de que la carga probatoria recae en el contribuyente, quien debe demostrar la existencia material de la operación. En este sentido, la forma jurídica (CFDI) no basta si no se acredita la realidad económica del acto (Jurisprudencia 2a./J. 161/2007, SCJN).

De igual manera, existen otros criterios emitidos por los tribunales mexicanos que coinciden en que el contar con el CFDI de una operación, no garantiza la realización efectiva de la misma, pero adicionalmente, dichos criterios hacen referencia a las Normas de Información Financiera (NIF), específicamente a la NIF A-2, que si bien no son disposiciones jurídicas, hacen clara referencia a la prevalencia de la sustancia económica sobre la forma de los eventos económicos que se registran en una empresa.

Asimismo, se relacionan con las NIF A-1, NIF A-3 y NIF A-4, las cuales son normas que establecen los principios de confiabilidad, veracidad y verificabilidad, y que sugieren que la necesidad de que las autoridades puedan incluso constatar de terceros la existencia de un evento económico.

De esta manera, la exigencia de materialidad y trazabilidad refuerza la conexión entre el principio de sustancia económica y la deducibilidad del gasto, configurando un estándar probatorio cada vez más estricto en el sistema fiscal mexicano.

2.8 El requisito de fecha cierta en la documentación de soporte

Uno de los temas más recientes y polémicos en el ámbito fiscal en México, es el criterio respecto a la exigencia de que la documentación presentada por los contribuyentes cuente con “fecha cierta” para efectos de acreditar materialidad del gasto y su deducibilidad.

A pesar de que este concepto no aparece en la LISR como requisito de deducibilidad, la autoridad fiscal lo ha adoptado y aplicado en la práctica, principalmente soportado por diversos criterios de jurisprudencia del Poder Judicial.

Al respecto, la Segunda Sala de la SCJN, en la jurisprudencia 2a./J. 161/2019 (10a.), de rubro “DOCUMENTOS PRIVADOS. DEBEN CUMPLIR CON EL REQUISITO DE “FECHA CIERTA” TRATÁNDOSE DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES DEL CONTRIBUYENTE.”, determinó esencialmente que los documentos privados solo adquieren fecha cierta cuando:

- Son presentados ante fedatario público.
- Son inscritos en el Registro Público de la Propiedad o en el Registro Público de Comercio.
- Fallece alguno de los firmantes.

Bajo este criterio, los documentos privados que carezcan de estas condiciones no pueden considerarse plenamente oponibles frente a terceros, incluyendo al SAT. Asimismo, señala que no obsta que la legislación fiscal no lo exija expresamente, pues tal condición emana del valor probatorio que de dichos documentos se pretende lograr.

Esto ha tenido un impacto directo en la deducibilidad del gasto, ya que muchos contratos, pagarés, actas y demás documentos soporte presentados por los contribuyentes carecen de fecha cierta, lo cual debilita su valor probatorio en auditorías fiscales y juicios contenciosos.

La PRODECON (2020) ha señalado que la aplicación rígida de este criterio puede vulnerar la seguridad jurídica de los contribuyentes, pues genera una carga excesiva que no estaba prevista explícitamente en la legislación fiscal. Sin embargo, los tribunales han consolidado el criterio, haciendo que cada vez más contribuyentes opten por protocolizar contratos o ratificarlos ante fedatario público para garantizar su eficacia probatoria.

El vínculo con la sustancia económica viene de que la autoridad fiscal busca evitar que se presenten documentos extemporáneos o fabricados únicamente para sostener una deducción. Es decir, el argumento de la autoridad para exigir fecha cierta, es que busca asegurar que los documentos sean contemporáneos a la operación, reforzando la trazabilidad y la materialidad de los actos.

No obstante lo anterior, el uso cada vez más reiterado del requisito de fecha cierta por parte del SAT para cuestionar la deducibilidad de contratos privados, se ha convertido en una de las prácticas más problemáticas y graves para los contribuyentes. Lo anterior, pues como ya se mencionó, a pesar de que este concepto no aparece en la LISR como requisito de deducibilidad, la autoridad lo ha adoptado como un filtro “informal” para desconocer operaciones reales, y en la práctica está trasladando al contribuyente cargas que simplemente no están previstas por el legislador. Esta situación es claramente violatoria del principio de legalidad que rige en materia tributaria en México, puesto que se trata de un requisito no previsto en Ley y que índice directamente en uno de los elementos fundamentales de la contribuciones (i.e. Base).

Asimismo, la validación de este criterio por parte de los Tribunales en materia fiscal, ha generado una postura fiscalizadora desproporcionada que parece

alejarse de su propósito y que se ve más sustentada más en formalismos (que en este caso sí opera, en tanto que favorece a la autoridad y no al contribuyente), que en la verificación de la sustancia económica.

Es importante tomar en cuenta que en su origen, el concepto de fecha cierta es de carácter civil, y se ha utilizado como una medida para dotar de certeza temporal a actos jurídicos privados frente a terceros. Tradicionalmente, este efecto se conseguía mediante la protocolización ante un notario o la inscripción en un registro público. Sin embargo, el SAT ha extendido el alcance de este criterio a la materia fiscal, aplicándolo de manera rígida a contratos de prestación de servicios, arrendamiento, comisiones, suministros y otros acuerdos que sustentan la deducibilidad de operaciones comerciales.

Un caso que ilustra esta práctica (y que incluso he visto en mi experiencia), es por ejemplo en situaciones en aquellos casos donde los contratos son firmados de forma digital. Pensemos en una compañía que contrata a un despacho de consultoría para impartir cursos de capacitación a su personal. Se cuenta con listas de asistencia, materiales de trabajo, evaluaciones, fotografías, comprobantes fiscales y evidencia audiovisual, lo que permite sostener que el servicio es indiscutiblemente real y verificable. No obstante, en una auditoría, el SAT puede bajo este criterio desconocer la deducción al argumentar que el contrato de servicios (firmado por correo electrónico y acordado en formato PDF) no acredita fecha cierta conforme a los criterios civiles. Es decir, la autoridad omite la validación de la evidencia objetiva y termina castigando una actividad que puede sostenerse como indispensable para la operación de una empresa, únicamente por falta de un requisito formal, que ni siquiera se encuentra previsto en Ley.

Otro caso puede ser cuando una empresa de manufactura contrata un servicio mantenimiento urgente de maquinaria para poder continuar con su proceso productivo, el cual puede estar documentado con reportes técnicos, bitácoras de atención, reemplazo de refacciones, fotografías de trabajos realizados y CFDI mensuales. No obstante, ante una auditoría, el SAT puede objetar la deducción

señalando que el contrato privado carece de fecha cierta, no obstante el contribuyente demuestre que el proveedor ingresaba físicamente a la planta, que existe registro de entradas en el sistema de control industrial y que los pagos están debidamente conciliados. A pesar de ello, la autoridad sostiene que sin fecha cierta el contrato "carece de valor probatorio suficiente", negando la deducción de un gasto indispensable para mantener la producción en operación.

Como estos, pueden existir un sin número de ejemplos. Lo grave del impacto de esta práctica sobre la deducibilidad del gasto, es la incertidumbre jurídica en que posiciona al contribuyente, quien hoy en día no puede prever si años después, una auditoría le exigirá documentos con características que la ley nunca requirió y que, incluso de haber sido previstas, habrían implicado costos adicionales injustificados. Esta carga excesiva no solo erosiona la capacidad económica del contribuyente, sino que debilita la confianza en el sistema tributario mexicano, ya que pareciera que la deducción deja de ser un derecho derivado de la actividad económica para convertirse en un privilegio condicionado a formalismos arbitrarios.

Esto es, que en lugar de interpretar este requisito como una garantía de seguridad jurídica, el SAT lo ha transformado en un obstáculo que poco tiene que ver con la sustancia económica de las transacciones y mucho con una postura fiscalizadora convenientemente formalista. El resultado es un entorno de inseguridad jurídica que desalienta la inversión, obstaculiza la operación diaria de las empresas, genera costos adicionales y una sensación de indefensión en los contribuyentes.

3. METODOLOGÍA

3.1 Enfoque de la investigación

La presente investigación se desarrolla bajo un enfoque cualitativo, dado que su objetivo central no es la medición numérica de variables, sino el análisis jurídico y doctrinal del principio de sustancia económica y su aplicación en la deducibilidad del gasto dentro del sistema fiscal mexicano.

El enfoque cualitativo aquí utilizado permite profundizar en la comprensión de conceptos, normas y doctrinas, atendiendo a su contenido jurídico, su evolución histórica y su interpretación doctrinal y jurisprudencial.

3.2 Tipo y diseño de la investigación

Se trata de una investigación de tipo exploratorio, descriptivo y analítico:

- **Exploratorio**, porque examina un principio relativamente reciente en el sistema fiscal mexicano (artículo 5-A del CFF, introducido en 2020).
- **Descriptivo**, porque caracteriza y expone la evolución doctrinal y jurídica de la sustancia económica en distintos sistemas tributarios.
- **Analítico**, porque compara y contrasta la aplicación de este principio con otros de naturaleza semejante, como la realidad económica y la razón de negocios.

El diseño es documental y bibliográfico, sustentado en fuentes primarias (legislación mexicana, códigos fiscales, resoluciones de tribunales federales, informes de la OCDE, jurisprudencia comparada) y secundarias (doctrina nacional e internacional, manuales de derecho tributario, artículos académicos).

3.3 Método de investigación

Se emplea el método jurídico-dogmático, propio de los estudios de derecho tributario, que consiste en el análisis sistemático de normas, principios y categorías jurídicas.

Asimismo, se utiliza el método comparativo, que permite examinar cómo ha evolucionado y se ha aplicado el principio de sustancia económica en otros sistemas fiscales (Estados Unidos, España, OCDE, América Latina), para contrastarlo con el caso mexicano.

Finalmente, se recurre al método hermenéutico, necesario para la interpretación de textos legales, doctrinales y jurisprudenciales.

3.4 Técnicas e instrumentos de recolección de información

La investigación se apoya en la técnica de análisis documental, que consiste en la revisión, clasificación y sistematización de información proveniente de:

- Legislación mexicana (CFF, LISR, entre otras).
- Jurisprudencia y criterios judiciales emitidos por la SCJN, el TFJA y tribunales comparados.
- Documentos internacionales de la OCDE, en especial los relacionados con BEPS y cláusulas antiabuso.
- Textos doctrinales nacionales e internacionales especializados en derecho fiscal, teoría jurídica y contabilidad.

3.5 Alcances y limitaciones de la investigación

Los alcances de la investigación se delimitan en el análisis normativo y doctrinal, incluyendo la evaluación de efectos prácticos de la aplicación del principio mediante estudio de caso documental de precedentes judiciales relevantes, lo cual constituye el soporte empírico de la investigación para confirmar la hipótesis. Se busca contribuir al debate académico y jurídico sobre la aplicación de la sustancia económica en México, ofreciendo un marco de referencia para su correcta comprensión.

Las limitaciones se relacionan con la naturaleza reciente y aún en consolidación de este principio en el sistema fiscal mexicano, lo que restringe el

marco legislativo aplicable, así como la existencia de un número amplio de precedentes judiciales con carácter de jurisprudencia (obligatorios).

3.6 Estructura del trabajo

La investigación se desarrolla en cinco capítulos principales:

1. **Introducción:** planteamiento del problema, justificación, objetivos e hipótesis.
2. **Marco teórico y doctrinal:** evolución, fundamentos y tensiones del principio de sustancia económica.
3. **Metodología de la investigación:** diseño cualitativo, documental y jurídico-comparado.
4. **Análisis y resultados:** análisis normativo, aplicación en el sistema fiscal mexicano y casos relevantes.
5. **Conclusiones y propuestas:** reflexiones finales y posibles reformas al marco legal.

4. RESULTADOS

En este capítulo se presentan los resultados derivados del análisis normativo, doctrinal y jurisprudencial realizado a lo largo del presente estudio en relación con el principio de sustancia económica y su aplicación en el sistema fiscal mexicano, en particular, respecto a sus efectos en la deducibilidad del gasto.

El objetivo es exponer los hallazgos más relevantes de la investigación, haciendo énfasis en los elementos que me permitieron comprobar la hipótesis planteada, mismos que se derivan del estudio del marco normativo aplicable, la revisión de la doctrina especializada, así como del examen de los criterios judiciales y administrativos que han interpretado o aplicado dicho principio, aunque sea de manera implícita o fragmentada.

El análisis se realizó con una metodología lógico-jurídica enfocada a la identificación de tensiones normativas, a través de la revisión de las disposiciones jurídico-tributarias aplicables, literatura doctrinal y tesis jurisprudenciales, lo que me permitió contrastar diferentes puntos de vista respecto al tema analizado y responder a las preguntas de la investigación y la hipótesis planteada.

En este sentido, el presente capítulo se organiza en 3 apartados, para su mejor comprensión:

1. **Resultados del análisis normativo**, en el cual se revisan los artículos, reglas y disposiciones fiscales que inciden directa o indirectamente en la verificación de la sustancia económica como condición para la deducibilidad.
2. **Resultados del análisis doctrinal**, donde se examinan las posiciones teóricas más relevantes y sus implicaciones en torno a la hipótesis planteada.
3. **Resultados del análisis jurisprudencial**, que muestran cómo los tribunales han entendido la sustancia económica, ya sea bajo ese nombre

o mediante su vínculo con la materialidad, la razón de negocios o la indispensabilidad del gasto.

4.1. Resultados del análisis normativo.

4.1.1. Principios constitucionales de las contribuciones, supremacía constitucional y derechos humanos de los contribuyentes

Como se expuso en el análisis normativo de esta investigación, el punto de partida indispensable para entender el régimen fiscal mexicano es el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM. Este precepto establece con absoluta claridad que los mexicanos tienen la obligación de contribuir al gasto público “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. Esta disposición, aunque breve, es un mandamiento constitucional, que como norma suprema en México, rige, limita y condiciona toda potestad tributaria del Estado.

A partir de este texto constitucional se desprenden principios que no son opcionales ni interpretables al antojo de la autoridad, sino garantías mínimas que deben respetarse en cualquier contribución. Entre ellas destacan, primero, el principio de legalidad tributaria, que prohíbe exigir impuestos o cargas que no estén previstos expresamente en una ley formal. Este principio exige que la norma establezca todos los elementos esenciales del tributo (i.e. sujeto, objeto, base, tasa y época de pago), que aunado al principio de estricta interpretación de la ley fiscal (artículo 5 del CFF), es un verdadero límite al poder de la autoridad fiscal, quien por tal virtud, se encuentra constitucionalmente impedido a actuar de manera discrecional para tales efectos.

También emerge el principio de proporcionalidad, que ordena que la carga tributaria guarde coherencia con la capacidad económica del contribuyente. Dicho principio no es solo una regla técnica, sino una exigencia constitucional de justicia fiscal. A su lado se encuentra también el principio de equidad, que demanda trato igual para quienes se encuentran en situaciones iguales, tolerando diferenciaciones únicamente cuando existan razones objetivas que las justifiquen.

La seguridad jurídica, por su parte, obliga a que las normas fiscales sean claras, precisas y previsibles, de modo que los contribuyentes puedan saber exactamente y con toda certeza qué deben cumplir y qué consecuencias generarán sus actos (esto es, sin dar lugar a la permisibilidad interpretaciones arbitrarias o indefinidas de la norma por parte de la autoridad). A ello se suma el principio de no confiscatoriedad, que prohíbe que la tributación alcance niveles tales que en la realidad, despojen al contribuyente de una parte sustancial de su patrimonio o que ponga en riesgo el derecho a mantener el “mínimo vital”. Finalmente, los derechos humanos y el principio pro persona actúan como directrices que obligan a interpretar la norma fiscal de manera que privilegie la protección más amplia de la persona frente al poder tributario.

Todo este entramado normativo está sostenido por la supremacía constitucional, prevista en el artículo 133 de la CPEUM, que establece que la Constitución se encuentra jerárquicamente por encima de cualquier ley o actuación de autoridad. Esto implica que cualquier disposición tributaria, o peor aún, cualquier práctica administrativa que contradiga estos principios, incurre directa y llanamente en inconstitucionalidad.

El análisis constitucional desarrollado en esta tesis permite afirmar, con contundencia, que los principios mencionados funcionan como límites efectivos al poder tributario del Estado y como auténticas garantías para los contribuyentes. Son principios diseñados para evitar abusos y para impedir que la autoridad fiscal imponga cargas que la ley no contempla, así como para asegurar que la actuación estatal no se convierta en un ejercicio arbitrario del poder.

Asimismo, los resultados de esta revisión también confirman que doctrina y jurisprudencia han sido consistentes al reconocer que los derechos de los contribuyentes forman parte del catálogo más amplio de los derechos humanos. Es decir, no se trata de simples prerrogativas administrativas, sino de derechos constitucionalmente protegidos que se conectan directamente con la dignidad humana, el mínimo vital, la igualdad ante la ley y el derecho a una vida digna. Por

ello, cuando la autoridad fiscal actúa más allá de lo que la ley permite, no solo vulnera formalidades legales sino que afecta directamente estos derechos fundamentales.

En el marco jurídico mexicano existen diversos mecanismos destinados a la tutela efectiva de los derechos humanos de los contribuyentes. Entre los mecanismos jurisdiccionales se encuentran el juicio de amparo, el control de convencionalidad, la interpretación pro persona y otras vías procesales que permiten combatir excesos y arbitrariedades. En el ámbito no jurisdiccional, destacan herramientas como los acuerdos conclusivos y los procedimientos de queja ante la PRODECON, que brindan al contribuyente una vía accesible para corregir abusos antes de llegar a un litigio.

4.1.2 Antinomias constitucionales derivadas de la aplicación difusa y no legislada del principio de sustancia económica en el sistema fiscal mexicano

La incorporación “informal” y difusa del llamado principio de sustancia económica en la práctica fiscal mexicana, hoy en día representa uno de los fenómenos más preocupantes del marco tributario en México.

Su aplicación fragmentada, sin definición normativa y apoyada únicamente en criterios administrativos o jurisprudenciales diversos, ha generado un entorno de profunda inseguridad jurídica que vulnera frontalmente los principios constitucionales que rigen el sistema fiscal mexicano. Aunque la autoridad insiste en que su utilización responde a un objetivo de justicia tributaria, lo cierto es que en la práctica, el principio opera como un instrumento discrecional, impredecible y contrario al mandato constitucional de legalidad. Esto trae como resultado un sistema donde se sanciona al contribuyente no por violar la ley, sino por no “adivinar” el criterio de la autoridad o lo que la autoridad cree que debió haber hecho.

Esta situación genera una confrontación intolerable en un Estado constitucional de derecho. Es decir, no se trata solamente de una deficiencia técnica

o de una laguna legislativa, sino que se trata de una antinomia abierta entre la Constitución y las prácticas administrativas del SAT, dado que el contribuyente queda atrapado en un terreno incierto donde la autoridad fiscal, sin contar con una potestad legislativa, reescribe los requisitos de deducibilidad, redefine el alcance de las operaciones válidas y cuestiona decisiones empresariales legítimas con base en interpretaciones subjetivas de “sustancia”, lo que no solo resulta jurídicamente insostenible, sino que puede generar situaciones evidentemente injustas y violatorias de la norma suprema en México.

a) Violaciones al principio de legalidad tributaria

El principio de legalidad tributaria, el cual emana de la Constitución, exige que toda obligación fiscal, incluyendo requisitos, prohibiciones, límites y sanciones, se encuentre establecida explícitamente en la ley. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución es claro y contundente en señalar las contribuciones deben establecerse “en los términos que dispongan las leyes”. Sin embargo, el SAT ha transformado este mandato en un terreno gris de discrecionalidad, sin base normativa y con criterios subjetivos de la idea de “sustancia económica”.

Lo más grave es que esta práctica se ha vuelto recurrente en auditorías y otros procedimientos de fiscalización por parte del SAT. La autoridad invalida gastos deducibles no por incumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 27 y 28 de la LISR, sino por supuestas deficiencias de “sustancia”, “propósito económico” o “materialidad”, los cuales son conceptos que no aparecen en la ley fiscal mexicana. Esto pone en evidencia la ilegalidad de esta conducta que se da en la práctica, ya que la autoridad se atribuye facultades creadoras de derecho, cuando su función debe ser estrictamente aplicadora de la ley.

Peor aún, mientras el artículo 5-A del CFF regula exclusivamente el concepto de “*razón de negocios*”, la autoridad lo extiende arbitrariamente para justificar toda clase de cuestionamientos sobre la sustancia económica de una transacción. Esta interpretación expansiva viola el principio de reserva de ley y

sujeta al contribuyente a criterios cambiantes que nunca pasaron por el Congreso de la Unión ni un proceso formalmente legislativo.

b) Violaciones a la seguridad jurídica

La seguridad jurídica exige que los contribuyentes puedan anticipar las consecuencias fiscales de sus actos. Sin embargo, la aplicación difusa del principio de sustancia económica ha convertido este ideal en una ficción.

La autoridad sostiene que un gasto no tiene “sustancia” si *ella* considera que el contribuyente no recibió un beneficio “suficientemente demostrable”, aun cuando el gasto cumpla con todos los requisitos legales: contrato, evidencia operativa, CFDI, y pago bancario. Este tipo de determinaciones se vuelven totalmente subjetivas y por lo tanto, arbitrarias.

Esto genera una situación en la que el contribuyente puede cumplir perfectamente con lo que marca la ley y, aun así, perder una deducción válida e indispensable para su negocio porque el SAT interpreta que la operación “carece de sentido económico”. Es decir, en la práctica esto se trata de un estándar cambiante, arbitrario y profundamente riesgoso para la seguridad jurídica del contribuyente.

Lo grave es que esta incertidumbre no es accidental, sino que es resultado directo de la ausencia de regulación, ya que la autoridad toma ventaja del vacío legal para imponer criterios propios, y esa práctica erosiona la confianza en el sistema tributario e incluso en la justicia fiscal.

c) Afectación a la proporcionalidad y no confiscatoriedad

Esta antinomia ocurre dado que el desconocimiento de deducciones legítimas con base en criterios no legislados implica una carga económica desproporcionada para el contribuyente. Esto es, que al eliminar deducciones válidas, la autoridad incrementa artificialmente la base gravable y con ello, la carga tributaria. Esto puede generar situaciones graves, pues en casos extremos, estas

determinaciones pueden alcanzar un efecto tal en donde la contribución final supera por mucho la capacidad contributiva real del contribuyente, de lo que deriva claramente ese efecto de confiscatoriedad.

Sin embargo, el SAT no reconoce este efecto porque generalmente argumenta que no está imponiendo sanciones, sino “corrigiendo” la determinación del impuesto. Pero el resultado económico es equivalente a una multa “implícita” disfrazada de determinación fiscal, ya que el contribuyente termina pagando más por un gasto cuya deducción la ley sí permite.

Esta situación viola frontalmente el principio de proporcionalidad, según el cual la carga tributaria debe corresponder a la capacidad económica real. Y es esa capacidad real la que la autoridad ignora cuando inventa estándares de sustancia que no existen en la ley.

d) Vulneración de derechos humanos

La interpretación difusa del principio de sustancia económica también viola derechos humanos fundamentales, como lo son el derecho o principio de legalidad, dignidad humana y derecho al mínimo vital, debido proceso, presunción de licitud, seguridad jurídica y respeto a la actividad empresarial legítima (entre otros).

Esto deviene de que el contribuyente enfrenta cargas probatorias excesivas, arbitrarias y por lo tanto, imposibles de prever con certeza. Ello ocurre cuando en la práctica la autoridad exige evidencia no contemplada por la ley (como lo puede ser bitácoras detalladas minuto a minuto, fotografías, estudios comparativos, reportes operativos extremadamente detallados, registros biométricos de empleados, certificaciones, testigos y documentación redundante), y que con base en el argumento de que el contribuyente no proporcionó todos y cada uno de estos elementos, rechazar deducciones de gastos o los efectos fiscales dados a una operación válida y real, que puede perfectamente demostrarse con otros elementos de prueba, pero que la autoridad decide no valorar. Esto, es algo que ocurre en la práctica fiscal de manera recurrente, y que en mi experiencia

profesional, me ha tocado observar muchas veces. Esto claramente se trata de un trato desigual y desproporcionado que convierte al contribuyente en un “sospechoso permanente”, cuyas acciones parecen presumirse en primera instancia como elusivas hasta “en tanto no demuestre lo contrario”, soslayando la presunción de licitud y buena fe de que tiene derecho de gozar.

Esto pone de manifiesto una violación directa al artículo 1º constitucional, ya que el SAT, en su carácter de autoridad y parte integrante del Estado, tiene la obligación de respetar los derechos humanos en todas sus actuaciones, y la ampliación abusiva de facultades interpretativas viola esta obligación.

4.2 Normatividad antiabuso en el derecho comparado y en el marco fiscal Mexicano

Como se pudo advertir del capítulo de marco teórico de la presente investigación, la manera en que cada país regula o reconoce el principio de sustancia económica varía considerablemente y refleja distintas tradiciones jurídicas (*i.e. common law*, tradición romano-germánica, etc.) y diferentes enfoques de control de prácticas elusivas.

En este sentido, algunas jurisdicciones han optado por definirlo explícitamente en su legislación, como el caso de Estados Unidos a través del Principio codificado como “*Economic Substance Doctrine*”, mientras que otras lo han desarrollado a través de reglas antiabuso, criterios jurisprudenciales o principios interpretativos generales, como el caso de México

Analizar estas diferencias en el presente estudio resulta especialmente útil para el caso mexicano, pues permite identificar qué elementos normativos podrían ayudar a reducir la incertidumbre que actualmente provoca la aplicación dispersa de figuras como la razón de negocios, la materialidad y la estricta indispensabilidad.

Esto es, que el panorama de derecho comparado nos puede ofrecer así un marco de referencia valioso para evaluar posibles mejoras al diseño institucional y normativo del sistema fiscal mexicano, pero siempre y cuando entendamos que

dichas normativas tienen un contexto social y de tradición jurídica que no puede simplemente “copiarse” o “tropicalizarse” en nuestro marco legal, sino que debe adaptarse en la medida que haga sentido a nuestro contexto de realidad social, jurídica y económica.

En esa medida, el contraste puede ser útil para el caso mexicano para identificar elementos normativos que podrían contribuir a disminuir la incertidumbre jurídica que actualmente genera la aplicación fragmentada de conceptos como materialidad, razón de negocios y estricta indispensabilidad.

Como se ha reiterado, en México, a diferencia de otros países, no existe una definición legal explícita del principio de sustancia económica. La autoridad fiscal ha recurrido a figuras como la razón de negocios establecida en el artículo 5-A del CFF, así como a interpretaciones administrativas sobre materialidad y evidencia documental, sin que la legislación tributaria establezca parámetros normativos claros. Este vacío contrasta con modelos más robusto, como el estadounidense y el británico, en los que sí se prevén reglas específicas, estándares probatorios y límites expresos a la actuación de la autoridad.

A continuación se presenta un cuadro comparativo que resume los principales elementos de regulación o reconocimiento del principio de sustancia económica en cinco países adicionales a México: Estados Unidos, Reino Unido, España y Argentina.

Tabla 1. Cuadro comparativo internacional del principio de sustancia económica

País	Estado legal del principio	Texto legal o doctrinal relevante	Comentario
México	No tiene una definición legal expresa. Se aplica	Art. 5-A CFF: “Los actos jurídicos que carezcan	La ausencia de definición permite

País	Estado legal del principio	Texto legal o doctrinal relevante	Comentario
	indirectamente vía “razón de negocios” (CFF) y “estricta indispensabilidad” (LISR).	de una razón de negocios...”	interpretaciones amplias y dispares, generando inseguridad jurídica.
Estados Unidos	Principio codificado como “ <i>Economic Substance Doctrine</i> ”.	26 U.S.C. § 7701(o): La operación debe (i) cambiar la posición económica del contribuyente... y (ii) tener un propósito comercial sustancial.	Modelo claro con un test doble que limita la discrecionalidad de la autoridad.
Reino Unido	GAAR expresa con procedimientos formales y guías oficiales.	<i>Finance Act 2013, Part 5: “...counteracting tax advantages arising from abusive tax arrangements.”</i>	Regla antiabuso con lineamientos, paneles técnicos y límites a la autoridad fiscal.
España	Principio de simulación y abuso de derecho explícito.	Ley General Tributaria, art. 16: En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes	Otorga herramientas al fisco, pero exige demostrar la simulación o artificio.

País	Estado legal del principio	Texto legal o doctrinal relevante	Comentario
Argentina	Principio de “realidad económica” en la Ley 11.683.	Art. 2 Ley 11.683: la autoridad puede “prescindir de las formas... y considerar la situación económica real.”	Base normativa clara, pero jurisprudencia limita su uso a casos donde existan artificios evidentes.

4.2.1. Análisis comparado y aportaciones para México

El análisis de las distintas jurisdicciones estudiadas deja claro que México se encuentra rezagado en la construcción de un marco normativo claro para aplicar el principio de sustancia económica. Mientras países como Estados Unidos, Reino Unido, España y Argentina (entre muchas otras jurisdicciones que no abordamos aquí), han definido, con mayor o menor precisión, los alcances de este principio, México sigue operando con una mezcla dispersa de conceptos, criterios administrativos, resoluciones judiciales y prácticas fiscales que no solo carecen de uniformidad, sino que además generan incertidumbre y elevan significativamente los riesgos para los contribuyentes. La falta de una definición legal expresa permite que la autoridad interprete el principio de forma amplia, cambiante o incluso contradictoria, lo que se traduce en un ambiente de inestabilidad jurídica que no favorece al sistema tributario.

Al observar los modelos comparados, resulta evidente que los entornos con reglas claras muestran niveles mayores de confianza entre contribuyentes y autoridad, lo que se puede traducir en una mejor disposición para el cumplimiento fiscal y menos litigios. En Estados Unidos, por ejemplo, la existencia de un test legalmente definido reduce la discrecionalidad y establece parámetros verificables que ambas partes deben respetar. En Reino Unido, la incorporación de procedimientos formales y contrapesos institucionales, como paneles

independientes y guías técnicas vinculantes, disminuye la posibilidad de abusos y ofrece a los contribuyentes un proceso más predecible. Este contraste evidencia que no solo importa la definición del principio, sino también los mecanismos procesales que acompañan su aplicación.

Asimismo, los modelos de España y Argentina muestran que es posible aplicar criterios de realidad económica sin desbordar la función administrativa, siempre y cuando exista un marco interpretativo claro y se mantenga el respeto a la forma jurídica, salvo casos de simulación o artificios probados. Estas jurisdicciones demuestran que no es necesario adoptar un esquema rígido para contar con un modelo funcional; lo que sí es indispensable es establecer límites normativos que obliguen a la autoridad a sustentar adecuadamente sus decisiones. El caso argentino, en particular, muestra cómo los tribunales pueden equilibrar la realidad económica con el respeto a las estructuras legales, evitando que el principio se convierta en un instrumento para desestimar operaciones válidas.

En conjunto, la comparación internacional deja una lección contundente: cuando la ley define con claridad los límites del principio de sustancia económica y precisa los medios de prueba, la discrecionalidad disminuye y la justicia fiscal mejora. Los países con marcos normativos estructurados logran un sistema más equilibrado y menos conflictivo, mientras que México opera hoy en un terreno incierto que propicia excesos de la autoridad y afecta la seguridad jurídica del contribuyente. El reto para México no es inventar un modelo nuevo, sino tomar lo mejor de los sistemas comparados y adaptarlo a su realidad institucional, con el fin de construir un esquema que brinde certeza, reduzca litigios y restablezca la confianza en la actuación de la autoridad fiscal.

4.2.2. La ausencia de una definición explícita del principio de sustancia económica en la legislación fiscal

Uno de los resultados más relevantes del análisis normativo realizado en el presente trabajo de investigación es que, no obstante que la legislación mexicana ha incorporado diversas disposiciones que de manera implícita recogen el principio

de sustancia económica (i.e. como lo son los artículos 5-A y 69-B del CFF), lo cierto es que en la misma, no existe una definición expresa ni una delimitación normativa clara de dicho principio.

Esto es, como ya se ha puesto de manifiesto ni el CFF, ni la LISR ni alguna otra disposición en materia fiscal, emplean directamente el término “sustancia económica”, mucho menos especifican las reglas para su aplicación a efectos de determinar la validez o deducibilidad de una operación.

La mención más cercana es el artículo 5-A del Código mencionado, que regula la “razón de negocios” como mecanismo para desestimar los efectos fiscales de actos que generen un beneficio fiscal (como aquél alcanzado a través de una deducción) y que carezcan de propósito económico.

Sin embargo, del análisis sistemático del referido artículo 5-A, se concluye lo siguiente:

1. Su aplicación se encuentra orientada de manera general a estructuras o actos que generen un “beneficio fiscal”, pero dicho concepto se define ampliamente como cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución, lo cual, no es exclusivo operaciones susceptibles de deducción, y por lo tanto, tampoco tiene una regulación definida para este último caso específico.
2. No constituye una definición plena del principio de sustancia económica, pues su foco no es verificar la existencia de sustancia operativa real, sino más bien, identificar cuál es la finalidad económica predominante de una operación, a fin de compararla contra los beneficios fiscales obtenidos y verificar si la operación tiene una motivación de carácter económico (“razón de negocios”) o, por el contrario, fiscal.
3. Derivado del punto anterior, considero que la redacción del artículo 5-A del Código referido, lleva más a interpretar esta disposición y el concepto de “razón de negocios” que introduce, como una herramienta antiabuso,

más que como un principio rector del derecho fiscal (i.e. principio de sustancia económica).

De todo esto, el hallazgo general es que la legislación tributaria mexicana, carece de disposiciones jurídicas que definan y regulen el concepto de sustancia económica y delimiten sus alcances fiscales para efectos de determinar la deducibilidad del gasto. Esta ausencia legal, genera una gran área gris de interpretación que está generando riesgos reales, profundos y crecientes para los contribuyentes.

Esto es, al no existir una definición legal expresa, los tribunales se han visto forzados por la práctica fiscal a interpretar el concepto en la resolución de los juicios donde se litiga su aplicación. Ello ha generado que la casuística natural en la resolución de dichos juicios (donde los Tribunales solo pueden pronunciarse sobre los argumentos hechos valer por las partes), implique que la práctica judicial ha abordado el estudio de dicho principio de sustancia económica, y que de manera adicional, ha generado criterios sobre otros conceptos afines, como lo son razón de negocios, materialidad e indispensabilidad. Sin embargo, lo cierto es que ninguna de ellas está homologada ni responde a un mismo parámetro teórico, técnico o jurídico, sino que en realidad, son aproximaciones conceptuales o que aplican para diferentes aspectos, ello en búsqueda de interpretar lo que el legislador decidió no regular y poder dar una definición a la situación jurídica de los promoventes de juicios en materia fiscal.

Sin embargo, esto crea un problema grave, ya que dicha dispersión conceptual, que muchas veces se aplica por la autoridad a su favor y de manera aislada, sin tomar en cuenta el contexto de donde surgió el criterio jurisprudencial, lo que en la práctica provoca que el contribuyente tenga que enfrentar tres filtros distintos, cada uno con expectativas probatorias diferentes y, en muchos casos, contradictorias entre sí.

Esto es como si la autoridad exigiera acreditar tres veces la misma operación, pero desde ópticas distintas y muchas veces incompatibles. Es decir, que implica demostrar que una operación, por un lado, tiene una razón de negocios que es material y verificable, y que además es indispensable para producir ingresos o conservar la fuente productora. Sin embargo, esto crea un verdadero laberinto probatorio para el contribuyente, quien desconoce el criterio o concepto que aplicará la autoridad, el cual al no encontrarse interpretado ni aplicarse de manera uniforme, genera un estado de incertidumbre jurídica.

Lo verdaderamente preocupante es que esta aplicación dispersa y simultánea de razón de negocios, materialidad e indispensabilidad, como aspectos alternos que se intentan homologar con el concepto indefinido de sustancia económica, genera una especie de triángulo probatorio imposible, ya que aun si el contribuyente logra acreditar uno de los elementos, eso no garantiza que podrá satisfacer los otros dos. Y cuando alguno “falla” (según el criterio del auditor), el gasto termina siendo no deducible. Esta lógica que se aplica en la práctica es profundamente injusta, porque la ley jamás exigió cumplir con tres filtros acumulativos, y sin embargo el SAT se comporta como si fueran condiciones obligatorias, rígidas y equivalentes.

A continuación, se muestran tres ejemplos (hipotéticos, pero basados en la realidad de la práctica fiscal según mi experiencia), que ilustran este círculo vicioso:

Ejemplo 1: Cumplimiento con aspectos de materialidad, pero no del criterio de “razón de negocios”.

Un contribuyente documenta exhaustivamente una operación a través de contratos, entregables, evidencia física, comprobantes de pago, correspondencia y reportes. En este caso, la materialidad puede considerarse como acreditada sin duda alguna. Sin embargo, el auditor decide que los efectos fiscales de deducción dados a la transacción “carece de razón de negocios”, porque a su juicio, el beneficio “económico” de la operación, pudo lograrse de otra manera o con un

numero menor de operaciones. El resultado de esto, en aplicación del principio de razón de negocios previsto en el artículo 5-A del CFF, es que aun con la operación plenamente demostrada, el gasto se recharacteriza como no deducible. El contribuyente cumple un vértice del triángulo, pero queda atrapado en el otro, totalmente subjetivo, donde la autoridad juzga decisiones empresariales que no le competen.

Ejemplo 2: Acreditar “razón de negocios”, pero caer en cuestionamientos de indispensabilidad del gasto.

Una empresa ejecuta una estrategia de expansión con resultados positivos, cuantificables y documentados en un estudio económico, lo que le permite sustentar una válida razón de negocios clara y objetiva, como puede ser aumentar la cuota de mercado y fortalecer la estructura comercial. No obstante, el SAT argumenta que el gasto “no era indispensable”, porque la empresa ya era rentable antes de la expansión.

Es decir, aun cuando el negocio es racional y productivo, la autoridad invalida la deducción por un criterio que nadie puede anticipar o medir, imponiendo al contribuyente la carga de demostrar que la decisión empresarial era, además, “indispensable” para su existencia. Este es otro ejemplo de un vértice del triángulo que se vuelve inalcanzable.

Ejemplo 3: Una reestructura con razón de negocios e indispensabilidad, pero sin la “materialidad” que convenza al auditor

En una reestructura corporativa legítima, la empresa cuenta con estudios financieros, justificantes legales y análisis de eficiencia. La razón de negocios existe y la indispensabilidad se sustenta, pues la reorganización es necesaria para reducir costos y mejorar procesos. Sin embargo, poder ser el caso que el auditor decide que los entregables no “materializan” suficientemente el servicio, a pesar de que la naturaleza de las asesorías financieras no es física ni cuantificable en términos de maquinaria o inventarios, ya que su valor reside en el intelecto.

El contribuyente, una vez más, queda atrapado, ya que cumple dos exigencias que ni siquiera están previstas en la ley, pero falla ante una interpretación rígida y descontextualizada de la materialidad.

Estos ejemplos muestran fenómenos que desafortunadamente sí se dan de forma recurrente en la realidad, en donde vemos que en la práctica fiscal que el problema no es cumplir, sino que el sistema fiscal está diseñado (o al menos operado) para que siempre haya la posibilidad de que falte algo. No importa qué tan diligente, documentado o legítimo sea el contribuyente, si no supera simultáneamente los tres filtros, cada uno con criterios cambiantes, discrecionales y con distintas interpretaciones, su gasto puede ser rechazado.

Este triángulo probatorio es injusto, ya que la autoridad crea expectativas imposibles y luego sanciona al contribuyente por no satisfacerlas. Y todo sin un fundamento legislativo claro, sin reglas predecibles y sin el mínimo respeto a los principios constitucionales que deberían frenar estos excesos. El resultado final es un ambiente de inseguridad jurídica en el que la carga fiscal no solo es pesada, sino arbitraria y profundamente desproporcionada.

4.2.3. Requisitos de deducibilidad que incorporan, de manera implícita, elementos de sustancia económica

Ahora bien, a pesar de no existir una definición legal explícita en el referido artículo 5-A del CFF, del análisis de otras disposiciones de dicho cuerpo normativo, así como de la LISR, reglas de carácter general, así como en criterios administrativos y jurisprudenciales, se advierte que la legislación fiscal mexicana, ha incorporado de manera implícita ciertos aspectos del principio de sustancia económica, como parte de los requisitos para acreditar la deducibilidad del gasto.

Dentro de los requisitos de deducibilidad que contienen elementos o han sido interpretados por las autoridades fiscales o Tribunales con un enfoque de sustancia, se encuentran los siguientes:

a) La estricta indispensabilidad del gasto

El artículo 27, fracción I de la LISR, exige que las deducciones sean estrictamente indispensables para la actividad del contribuyente. Este requisito contiene dos elementos con carga de sustancia económica:

- i. Un vínculo causal entre el gasto y la generación de ingresos o la operación del negocio.
- ii. La necesidad económica del gasto dentro del proceso productivo.

La indispensabilidad trasciende el cumplimiento formal de tener un CFDI o contrato: requiere una relación económica verificable, lo cual es un indicio directo de sustancia.

b) La materialidad de las operaciones

Aunque no aparece expresamente en la ley, se ha convertido en un estándar administrativo y en un parámetro jurisprudencial. En esencia, la materialidad exige comprobar:

- la existencia de bienes o servicios reales.
- La ejecución efectiva de la operación.
- La existencia de recursos humanos, capacidad técnica o infraestructura.
- La veracidad económica del flujo de beneficios y riesgos.

Este criterio representa en la práctica uno de los principales referentes para verificar la sustancia económica.

c) La razón de negocios del artículo 5-A del CFF

Si bien no equivale plenamente al principio de sustancia económica, introduce un elemento adicional, que es verificar si la operación genera un beneficio económico razonable más allá del efecto fiscal.

El análisis revela que la razón de negocios funciona como un criterio complementario para evaluar sustancia, aunque su ámbito y finalidad son distintos.

d) Documentación comprobatoria (CFDI, contratos, evidencia operativa)

La evidencia documental constituye un mecanismo instrumental. Sin embargo, la normatividad fiscal vigente ha otorgado un peso tan alto a la documentación que en ocasiones se confunde con sustancia.

El resultado del análisis es claro: la documentación soporta la sustancia, pero no la sustituye.

e) Beneficiario efectivo y trazabilidad del pago

Estos requisitos tienen un claro componente de sustancia económica: buscan garantizar la existencia del destinatario real del gasto y la verificación del flujo financiero.

4.2.4. Tensión normativa entre forma y sustancia en la legislación mexicana

El análisis sistemático revela que la legislación mexicana sigue privilegiando la forma jurídica sobre la sustancia económica en diversos aspectos:

- Los CFDI se consideran prueba principal, aun cuando no acreditan por sí solos la sustancia económica de una operación.
- La normatividad exige documentación exhaustiva, pero no define criterios objetivos para evaluar la sustancia económica.
- La autoridad fiscal suele interpretar que la falta de documentación equivale a falta de sustancia, lo cual no siempre es jurídicamente válido.

4.3. Resultados del análisis doctrinal

Aun cuando, como ya se señaló, la legislación mexicana no define expresamente el principio de sustancia económica, la doctrina tributaria, tanto nacional como internacional, sí ha hecho un esfuerzo importante por conceptualizarlo. Ante el vacío legislativo, el análisis doctrinal es un elemento

fundamental para comprender la naturaleza del principio de sustancia económica y sus alcances dentro del sistema fiscal mexicano.

Así, no obstante que el tema ha sido ampliamente abordado por la doctrina desde distintas aristas, los resultados que presento a continuación, son los hallazgos que considero más relevantes para la comprobación de mis hipótesis y que derivan de una revisión de literatura especializada, incluyendo obras de derecho tributario, artículos doctrinales, estudios comparados y análisis de organismos nacionales (eg. PRODECON) e internacionales (eg. OCDE). El objetivo fue obtener una comprensión integral del principio, contrastar su tratamiento teórico con su aplicación práctica en México, y evaluar su impacto en la deducibilidad del gasto.

4.3.1. Consenso doctrinal sobre la prevalencia de la realidad económica sobre la forma jurídica

Uno de los hallazgos más claros es que la doctrina coincide de manera prácticamente unánime en que la realidad económica debe prevalecer sobre la forma jurídica para efectos fiscales. Esta idea, que en algunos países se expresa bajo el principio “*substance over form*”, constituye un pilar esencial del derecho tributario moderno.

De la revisión doctrinal se identifican los siguientes puntos relevantes de consenso:

- i. El principio de sustancia económica es un criterio rector del derecho fiscal. Su función es asegurar que los efectos fiscales deriven de la realidad económica de las operaciones y no únicamente de su configuración formal o contractual.
- ii. El principio tiene una función antiabuso, pero también una función interpretativa. La doctrina internacional señala que no debe limitarse a combatir esquemas elusivos, sino que también sirve para asegurar que la interpretación de las normas fiscales refleje la verdadera naturaleza de las operaciones.

- iii. Es un principio implícito en la mayoría de los sistemas tributarios. Aunque no siempre esté legislado, opera como un criterio interpretativo aceptado por la mayoría de los autores, incluso en países donde la codificación es limitada (como el caso de México).
- iv. La sustancia económica requiere un análisis integral. La doctrina insiste en que no se trata de evaluar un solo elemento, sino la coherencia global entre:
 - propósito económico,
 - flujo de beneficios,
 - asunción de riesgos,
 - estructura operativa,
 - comportamiento financiero y contable.

Los autores analizados coinciden en que centrar la evaluación únicamente en elementos formales conduce a distorsiones en la determinación de las obligaciones fiscales.

4.3.2. La sustancia económica y medidas antiabuso como límite de la economía de opción

Otro resultado doctrinal relevante encontrado en la presente investigación, es el papel del principio de sustancia económica como límite del principio de la economía de opción en materia fiscal.

Esto es, aunque la economía de opción, permite a los contribuyentes la libertad de elegir la alternativa y ahorro fiscal más conveniente y barato, previsto en una norma tributaria, esto tiene como límite el que ello no implique incurrir en actividades ilícitas y que exista siempre una concordancia entre lo formalizado con la realidad (i.e. sin que se dé una simulación).

En este sentido, varios autores citados en el apartado de marco teórico del presente documento, destacan esencialmente que el principio de sustancia económica:

- actúa como un correctivo frente a simulaciones absolutas o relativas,
- evita desajustes entre forma legal y consecuencias económicas,
- asegura la equidad tributaria, al impedir que la forma jurídica se utilice para obtener beneficios fiscales no previstos por el legislador.

Este consenso doctrinal es especialmente relevante para el sistema fiscal mexicano, donde la práctica profesional ha privilegiado históricamente el cumplimiento documental por encima del contenido económico real.

4.4 Resultados del análisis jurisprudencial

Del análisis jurisprudencial realizado, a través de la identificación de tesis aisladas y de jurisprudencia emitidas tanto por el TFJA y los Tribunales del Poder Judicial de la Federación, se advierte que existe un amplio espectro de criterios que si bien, no desarrollan propiamente ni de manera uniforme el concepto de sustancia económica, sí se aproximan a él mediante el estudio conjunto de otros conceptos afines, como lo son:

- materialidad
- razón de negocios
- simulación
- indispensabilidad del gasto
- inexistencia de operaciones
- valor probatorio de la documentación

4.4.1. Reconocimiento jurisprudencial de la materialidad como evidencia de sustancia económica

No obstante lo anterior, a través de la investigación desarrollada, sí se encontraron tesis con menciones expresas al término sustancia económica, en donde los Tribunales han reconocido su existencia como parámetro para determinar la materialidad de las operaciones a las que se les pretenden dar un efecto fiscal favorable (como lo podría ser, los efectos de una deducción). Algunas de estas tesis, emitidas por el TFJA, son las siguientes:

Tesis: VIII-CASE-REF-35

“SUSTANCIA ECONÓMICA. ELEMENTOS PROBATORIOS RELEVANTES PARA ACREDITAR SU EXISTENCIA CUANDO SE PRETENDE DEMOSTRAR LA PROCEDENCIA DE UN EFECTO FISCAL FAVORABLE AL CONTRIBUYENTE.- A fin de que los particulares puedan soportar el derecho a otorgar plenos efectos jurídicos y económicos a sus transacciones cuando la autoridad hacendaria sostenga que se está ante operaciones ficticias, esta Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo **ha reconocido a la sustancia económica de las transacciones como un estándar objetivo, confiable en tanto que puede ser demostrado fácticamente, con elementos materiales**, como los que se enuncia a continuación. Como punto de partida, el soporte documental de las operaciones desde luego no debe ser ficticio, y los documentos correspondientes deben poder ser explicados o justificados en la búsqueda de una ganancia o en la realización de un valor económico. Por ende, debe valorarse que si la sustancia económica se vincula con la modificación en la posición económica del particular, guardando estrecha relación con la razonable posibilidad de obtener una ganancia, ello implica una serie de conductas observables en quien adquiere los bienes o recibe los servicios, como son: diligencia en la contratación, supervisión sobre el efectivo cumplimiento de los compromisos pactados, exigencia de resultados; asimismo, resulta relevante acreditar la existencia del valor económico que los bienes o servicios representan para quien paga por ellos. De manera más concreta, se aprecia que existen distintas fuentes de evidencia disponibles para las partes, como son: la relativa a la transacción propiamente dicha (elementos a partir de los cuales sea posible acreditar el proceso de decisión que llevó a la adquisición del bien o a la contratación del servicio, la existencia formalmente de un acuerdo entre las partes, los derechos y obligaciones que derivan de dicho acuerdo, así como los propósitos que se buscaban al

contratar, y las consecuencias o efectos que tuvieron las transacciones respectivas, ya sea en la forma de fabricar, distribuir, administrar, etcétera); las opiniones de expertos (peritajes que pudieran aportar elementos en relación con el impacto de las transacciones y el valor económico que representen los derechos y obligaciones que deriven de las transacciones correspondientes); así como algunos aspectos presuncionales o genéricos, relativos a patrones que se pudieran apreciar en cada caso (información con la que el contribuyente podría demostrar la pertinencia de la transacción o la existencia de algún patrón que evidencie lo idóneo o simplemente recomendables de la operación de que se trate en la rama o sector en la que opere el causante). Debe precisarse que dichos elementos se señalan de manera simplemente ilustrativa, con el propósito de que las partes que busquen desvirtuar o sostener la inexistencia de determinadas transacciones, puedan soportar tales pretensiones ante esta Sala. Igualmente, debe tomarse en cuenta que estas eventuales pruebas tienen en cada caso una particular forma de valoración, a veces conforme al sistema de la prueba libre, al de la prueba tasada, o conforme a la sana crítica, debiendo destacarse que la mayoría de las apuntadas son documentales privadas, motivo por el cual resultará relevante tener presente que, como tales, a efecto de ser eficaces para demostrar un extremo legal, deben ser administradas con otros elementos de convicción, atento a lo dispuesto por el artículo 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles. Todo lo anterior, sin soslayar que, para que puedan ser tomadas en cuenta en esta sede las pruebas que lleguen a aportarse para contradecir lo afirmado por la autoridad en el sentido de que se trata de operaciones inexistentes, desde luego debe cumplirse con lo establecido en el artículo 58-24 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, por lo que debe tratarse de elementos probatorios que ya se hubieren ofrecido ante la autoridad hacendaria en el procedimiento de fiscalización o en el recurso de revocación, o bien, en el acuerdo conclusivo que se hubiere intentado.”

Tesis: VIII-CASE-REF-36 Rubro: SUSTANCIA ECONÓMICA. SU EXISTENCIA COMO PARÁMETRO OBJETIVO DEMOSTRATIVO DE LA MATERIALIDAD DE LAS TRANSACCIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.-

A fin de que los particulares puedan sostener el derecho a otorgar plenos efectos jurídicos y económicos a sus operaciones en aquellos casos en los que la autoridad hacendaria acuse su inexistencia en términos del artículo 69-B del CFF, **tienen a su alcance un parámetro objetivo, como lo es acreditar que sus transacciones cuentan con la sustancia económica demandada o, cuando menos, incentivada por la realidad comercial del negocio de que se trate, o bien, por la realidad normativa o regulatoria, normalmente imbuida con consideraciones independientes a las fiscales, y no formalizada exclusivamente a través de medios encaminados a disminuir la carga fiscal.** Es decir, la sustancia económica se trata de un estándar objetivo, demostrable fácticamente, que puede apreciarse en aquellos casos en los que se altere significativamente la posición económica del contribuyente y que, por ende, no se limita únicamente a la demostración del pago de la contraprestación pactada, pues tales circunstancias pueden no bastar para acreditar una efectiva enajenación de bienes o una prestación de servicios. En otras palabras, los bienes adquiridos o los servicios recibidos deben ser existentes, genuinos, y deben traducirse en algún valor económico para el particular, el cual debe guardar una relación razonable con el cambio en la esfera jurídico patrimonial -derechos y obligaciones-, de tal manera que se justifique el efecto fiscal favorable al contribuyente - deducción, acreditamiento o cualesquiera otro-. En el entendido de que una operación ficticia o aparentemente ficticia, en la que las partes no intercambian -o no acrediten intercambiar- bienes o servicios, sino únicamente un comprobante, con la correspondiente redacción de documentos y formulación de asientos contables -e, inclusive,

con el acreditamiento de la aparente realización del pago-, no incorpora en la esfera jurídica de las partes, derechos u obligaciones con un valor económico real equivalente al del efecto jurídico-fiscal que se pretende. Por ende, lo relevante en cada caso, a fin de controvertir a la autoridad hacendaria cuando esta alegue que se está ante operaciones ficticias, será analizar si existe una alteración en la esfera jurídica del particular -los derechos que adquiere y las obligaciones que asume a partir de la transacción, así como el valor económico que pueden representar unos y otras-; si efectivamente se intercambian bienes o servicios con un valor económico real, que altere la posición económica del contribuyente frente a su capacidad de generar los ingresos gravados; o si existe una razonable expectativa de ganancia para las partes -adicional al efecto fiscal de la medida de que se trate-. A juicio de esta Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, perseguir una finalidad comercial válida que incidentalmente resulte en una reducción de la carga fiscal no es una práctica evasiva o elusiva reprochable por el ordenamiento fiscal. En efecto, si una transacción objetivamente afecta la posición económica neta del contribuyente, su esfera jurídica -derechos y obligaciones- o sus intereses ajenos a los aspectos fiscales, no debería avalarse la desautorización de los efectos legales que le corresponden, únicamente por sostenerse que se originó por razones fiscales. De esta manera, a una operación con efectiva sustancia económica normalmente deberán reconocérsele los efectos fiscales que legalmente le correspondan, aun ante la ausencia de un propósito distinto al puramente fiscal.”

Además de este reconocimiento expreso, otro de los hallazgos más importantes de la investigación realizada, es que el Poder Judicial de la Federación y el TFJA, han reconocido a la sustancia económica como un elemento clave para verificar materialidad de las operaciones, como presupuesto necesario para efectos

de determinar aquellos efectos favorables que los contribuyentes quieran aplicar a las mismas (como los alcanzados a través de deducciones).

4.4.2. Jurisprudencia sobre indispensabilidad y sustancia

Otro hallazgo relevante es que varios criterios de jurisprudencia identificada en el presente análisis, relaciona el requisito de indispensabilidad del gasto con la sustancia económica, al exigir como parámetros que:

- el gasto contribuya a la generación de ingresos,
- exista un vínculo económico claro con la actividad del contribuyente,
- la operación sea económicamente razonable.

Esto constituye un reconocimiento implícito de que la deducibilidad requiere sustancia económica.

Esto implica que los tribunales han adoptado una visión de “sustancia” (aun sin llamarla siempre expresamente “sustancia económica”), pero que de alguna manera han incorporado en el análisis jurídico como parte del análisis de los requisitos de deducibilidad del gasto, principalmente bajo el tamiz de la “estricta indispensabilidad”. Un par de ejemplos de estos criterios (mismo que ha sido objeto de diversas reiteraciones por parte del TFJA), son del contenido siguiente:

Tesis: VIII-CASE-REF-33

“GASTOS Estrictamente Indispensables. La efectiva existencia de las operaciones es un presupuesto lógico de la deducción correspondiente.-La Sala Superior de este Tribunal, al tenor de la tesis con clave VIII-P-1aS-216, de rubro “FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL. EN SU EJERCICIO, VÁLIDAMENTE PUEDE DESCONOCER LOS EFECTOS FISCALES DE LOS ACTOS JURÍDICOS CONSIGNADOS EN LA CONTABILIDAD, CUANDO CAREZCAN DE MATERIALIDAD”, ha sostenido que el artículo 28 del CFF y demás preceptos relativos que regulan la forma

y términos en que un contribuyente ha de llevar su contabilidad, parten del postulado de que solo deben registrarse las operaciones que existen y que, además, en dicho registro debe prevalecer el fondo o sustancia económica sobre la forma legal. Lo anterior es únicamente lógico en el contexto de la propia LISR, en la medida en la que el artículo 31 del texto de dicho dispositivo vigente en 2010 -texto coincidente **con el artículo 27 de la LISR vigente a partir de 2014- exige que las deducciones sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, característica esta -la estricta indispensabilidad- que solo podría ser predicable de operaciones con efectiva existencia, por lo que esta última es un presupuesto lógico que se desprende de un correcto entendimiento de la legislación fiscal federal aplicable. Por ende, la autoridad hacendaria puede válidamente rechazar los efectos fiscales que podrían corresponder a determinados conceptos -por ejemplo, su deducibilidad-, cuando las operaciones correspondientes no superen un determinado umbral a partir del cual pueda corroborarse su existencia efectiva y la realidad de sus efectos jurídicos y económicos.”**

Tesis: VIII-P-2aS-218

“IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- LA AUTORIDAD TIENE FACULTADES PARA CUESTIONAR LA MATERIALIDAD DE LOS HECHOS QUE SUSTENTAN LOS INGRESOS GRAVADOS Y LOS GASTOS DEDUCIDOS.-En términos de la tesis 1a. CXCVII/2013 (10a.) emitida por la Primera Sala de la SCJN, **el cumplimiento de los requisitos aplicables a los comprobantes fiscales no implica que proceda automáticamente el efecto fiscal que el contribuyente pretenda. De ahí que debe, en caso de ser cuestionado en la fiscalización, la materialidad de las operaciones que generaron los ingresos gravados y los gastos deducidos.** Se arriba a esa conclusión, porque el artículo 59, fracción III, del CFF prevé que el

registro contable se integra también con la documentación que lo compruebe, habida cuenta que las Normas de Información Financiera A-1, A-2, A-3 y A-4 establecen los principios de sustancia económica, de confiabilidad, veracidad y verificabilidad de las operaciones. Por añadidura, la autoridad puede válidamente cuestionar la materialidad de una operación, porque esa es precisamente la finalidad de las compulsas. Se arriba a esa conclusión, porque buscan verificar (cruzar información) si las operaciones que un contribuyente manifestó realizar con un tercero efectivamente se realizaron, a través de la fiscalización de este. De ahí que se explique por qué, en términos de la fracción VI del artículo 46 del CFF, deben darse a conocer los resultados de las compulsas al contribuyente visitado, es decir, para que aporte elementos para demostrar la materialidad de las operaciones negadas por los terceros que le expidieron los comprobantes fiscales.”

Asimismo, se advierte que en esta misma línea de criterios basados en el análisis de sustancia y materialidad de las operaciones, la jurisprudencia, de manera reiterada llega esencialmente a las conclusiones que:

- el CFDI no acredita por sí solo la realización de la operación
- la autoridad puede exigir evidencia adicional que demuestre la existencia real del bien o servicio
- la documentación debe ser coherente con el comportamiento económico del contribuyente.

4.4.3. La razón de negocios en la jurisprudencia mexicana

Otro resultado relevante es la interpretación jurisprudencial del artículo 5-A del CFF. Los tribunales competentes en materia administrativa, han señalado que:

- la autoridad puede analizar si la operación tiene un propósito económico razonable,
- la razón de negocios puede operar incluso sin que exista simulación,
- el análisis debe basarse en criterios objetivos y verificables.

Es decir, si bien los tribunales han afirmado esencialmente en diversos criterios que la razón de negocios no sustituye la sustancia económica, lo pero sí es un indicador para evaluar si la operación responde a un fin económico real.

Esto es relevante para el presente estudio, pues si bien, la figura de la “razón de negocios” prevista en el referido artículo 5-A, no constituye propiamente un requisito para efectos de determinar la deducibilidad del gasto, lo cierto es que sí constituye un mecanismo a través del cual la autoridad fiscal puede válidamente recaracterizar los efectos fiscales de las operaciones que carezcan de ella, entre los cuales, se puede encontrar los beneficios fiscales de deducción aplicados a una operación.

4.4.4. Carga de la prueba: criterios contradictorios

No obstante lo anterior, el análisis jurisprudencial revela inconsistencias importantes en cuanto a la carga de la prueba en materia de sustancia económica.

Algunos criterios sostienen que la carga de la prueba recae sobre el contribuyente para probar la existencia real de la operación y su vinculación con la generación de ingresos. Un ejemplo de este criterio, emitido por el TFJA (reiterado en diversas tesis en el mismo sentido), señala:

“VIII-J-2aS-62 Rubro: IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- LA AUTORIDAD TIENE FACULTADES PARA CUESTIONAR LA MATERIALIDAD DE LOS HECHOS QUE SUSTENTAN LOS INGRESOS GRAVADOS Y LOS GASTOS DEDUCIDOS.- En términos de la tesis 1a. CXCVII/2013 (10a.) emitida por la Primera Sala de la SCJN, el cumplimiento de los requisitos aplicables a los comprobantes fiscales no implica que proceda automáticamente el efecto fiscal que el contribuyente pretenda. De ahí que, en caso de ser cuestionado en la fiscalización, el contribuyente debe demostrar la materialidad de las operaciones que generaron los ingresos gravados y los gastos deducidos. Se arriba a esa conclusión, porque el artículo 59, fracción III, del CFF prevé que el registro contable se integra

también con la documentación que lo compruebe, habida cuenta que las Normas de Información Financiera A-1, A-2, A-3 y A-4 establecen los principios de sustancia económica, de confiabilidad, veracidad y verificabilidad de las operaciones. Por añadidura, la autoridad puede válidamente cuestionar la materialidad de una operación, porque esa es precisamente la finalidad de las compulsas. Se arriba a esa conclusión, porque buscan verificar (cruzar información) si las operaciones que un contribuyente manifestó realizar con un tercero efectivamente se realizaron, a través de la fiscalización de este. De ahí que se explique por qué, en términos de la fracción VI del artículo 46 del CFF, deben darse a conocer los resultados de las compulsas al contribuyente visitado, es decir, para que aporte elementos para demostrar la materialidad de las operaciones negadas por los terceros que le expidieron los comprobantes fiscales.”

Otros criterios se inclinan a la conclusión que la autoridad debe soportar y motivar debidamente cualquier resolución donde determine la inexistencia de la operación o la falta de sustancia, y debe valorar las pruebas disponibles que sean suficientes para tenerla razonablemente por acreditada, aun cuando se trate de indicios o pruebas indirectas.

Algunos de estos criterios, se citan a continuación:

“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.” SCJN, Tesis: I.18o.A.10 A (11a.) (2023)

“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.” Tribunales Colegiados de Circuito, Tesis: I.18o.A.11 A (11a.) (2023)

El resultado que se obtiene de este punto de análisis, es que no existe un estándar uniforme o consenso jurisprudencial sobre el alcance de la carga de la prueba y a quién le pertenece (al contribuyente o a la autoridad) para demostrar ya sea la existencia o la inexistencia de la sustancia económica de las operaciones de los contribuyentes.

4.4.5. Conclusión jurisprudencial general

El análisis de los criterios judiciales analizados, desde mi punto de vista revela tres grandes resultados:

- La sustancia económica sí es aplicada por los tribunales, aunque de forma indirecta y fragmentaria.
- No existe un estándar consolidado por los Tribunales, lo que genera incertidumbre jurídica en relación a como debe interpretarse el concepto de sustancia económica.
- Existe una tendencia creciente a fortalecer los criterios sustantivos sobre los formales.

5. CONCLUSIONES

En el presente capítulo expongo las conclusiones generales y específicas obtenidas del análisis realizado en los capítulos anteriores, el cual me permitió confirmar plenamente la hipótesis principal y las hipótesis secundarias que guiaron esta investigación. A continuación, se explica detalladamente por qué sí se cumplen dichas hipótesis, con base en la evidencia normativa, doctrinal y jurisprudencial recopilada.

Asimismo, se formulan propuestas de lineamientos interpretativos, así como recomendaciones dirigidas a los contribuyentes, con el objetivo de fortalecer la posición de seguridad jurídica de estos últimos y contribuir al debate doctrinal coadyuvando en el respeto al principio legalidad tributaria.

5.1 Verificación de la hipótesis principal

Hipótesis principal:

“La aplicación del principio de sustancia económica como criterio para determinar la deducibilidad del gasto en el sistema fiscal mexicano carece de un fundamento normativo claro, lo que vulnera el principio de legalidad tributaria y genera incertidumbre jurídica, por lo que resulta necesario establecer su contenido y límites a través de una regulación expresa.”

Resultado: La hipótesis principal, se confirma.

Se confirma lo anterior, pues derivado del análisis normativo, doctrinal y jurisprudencial realizado, se obtuvieron los siguientes elementos de conclusión:

1. No existe definición legal del principio de sustancia económica en México

- No se encontró dentro del CFF, LISR ni en ninguna otra disposición legal de carácter fiscal vigente en México, una definición expresa o regulación del principio de sustancia económica.

- El artículo 5-A del CFF introduce y regula el concepto de “razón de negocios”, no el de sustancia económica, y su alcance es distinto y limitado.
- El artículo 27 de la LISR, prevé algunos requisitos de deducibilidad, como el de estricta indispensabilidad, debido registro en contabilidad, comprobantes fiscales, entre otros, cuyo alcance ha sido interpretado de distintas maneras a través de diversos criterios jurisdiccionales (i.e. emitidos por el TFJA y Tribunales del Poder Judicial) y administrativos (e.g. Criterio no vinculativo 44/ISR/NV, entre otros) bajo una óptica de sustancia, pero sin que dicho concepto se encuentre desarrollado como principio o definido de manera uniforme en dichos criterios, y mucho menos previsto propiamente como requisito de deducibilidad en la propia disposición legal.

Con todo esto se confirma uno de los puntos centrales de la hipótesis planteada. Esto es, que no existe fundamento normativo expreso ni claro del principio de sustancia económica en el sistema fiscal mexicano, no obstante que sí se aplica como criterio para determinar la deducibilidad del gasto.

2. La autoridad fiscal aplica el principio sin base normativa

En la práctica, es cada vez más común identificar que la autoridad fiscal en México (i.e. SAT), utiliza los conceptos de “sustancia económica” o la “materialidad” como criterios centrales en auditorías, revisiones, cartas invitación o incluso para emitir resoluciones negando la devolución de impuestos, a pesar de que:

- No se encuentran previstos en la legislación fiscal en México como conceptos autónomos.
- No existen parámetros legales que definan su alcance, carga probatoria o límites.

Esto deriva en que el principio se aplica en la práctica sin tener sustento en un fundamento legal claro, justamente como lo planteo en mi hipótesis, por lo que se refuerza con ello este punto en mi conclusión.

3. La falta de regulación genera incertidumbre jurídica

El análisis normativo realizado, me permitió llegar a la conclusión que:

- Al no existir una fundamento normativo expreso ni claro del principio de sustancia económica en el sistema fiscal mexicano, y no existir por lo tanto parámetros legales que definan su alcance, carga probatoria o límites, ello trae como consecuencia que los contribuyentes no conocen con claridad cuáles son los elementos mínimos que son suficientes para la acreditar sustancia en su operación.
- Esa falta de regulación, ha generado un vacío jurídico que se ha intentado suplir a través de la emisión de criterios administrativos o de jurisprudencia. Sin embargo, esto ha generado una dispersión de criterios en donde cada autoridad o tribunal aborda el análisis de manera diferente (naturalmente, dependiendo de los hechos o contexto del caso concreto analizado), en donde incluso se puede observar una mezcla conceptual de sustancia económica con otras figuras afines (i.e. razón de negocios, materialidad, indispensabilidad, soporte documental, entre otros) lo que tampoco permite generar una base jurídica sólida sobre dicho concepto y los indicadores mínimos de sustancia.
- Todo lo anterior, genera incertidumbre jurídica a los contribuyentes, quienes por un lado, no tienen un marco jurídico definido ni un parámetro legal claro sobre lo que debe entenderse por dicho concepto o los indicadores mínimos que la autoridad puede válidamente exigirles, lo que deja la puerta abierta para posibles arbitrariedades, ya que en la práctica, la autoridad puede desestimar deducciones por supuesta falta de sustancia, sin criterios uniformes, de manera discrecional y sujeta solo a su interpretación.

4. Se vulnera el principio de legalidad tributaria

El principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, exige que los elementos esenciales de las contribuciones estén contenidos en una Ley. De acuerdo con reiteradas tesis de jurisprudencia, así como lo prevé el artículo 5 del CFF, dichos elementos son:

- Sujeto
- Objeto
- Base
- Tasa
- Tarifa

Ahora bien, los requisitos de deducción, en tanto que inciden directamente en la determinación de uno de los elementos esenciales de las contribuciones (i.e. base) participa de esta garantía constitucional, lo que implica que dichos requisitos deben encontrarse establecidos en un cuerpo normativo con carácter de Ley.

Sin embargo, como ya se mencionó, en la práctica se tiene que la autoridad fiscal, aplica el elemento de sustancia económica como requisito decisivo para la deducibilidad, sin que dicho requisito esté previsto expresamente en la LISR o alguna otra disposición aplicable con carácter de Ley, lo cual atenta contra el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Es decir, en la práctica, se está creando un requisito de deducibilidad adicional no previsto en la Ley, con lo que se confirma que sí existe una vulneración al principio de legalidad tributaria, ya que dicho requisito incide directamente en un elemento esencial de las contribuciones.

5. Conclusión sobre la hipótesis principal

El análisis integral de los elementos anteriores, me permite confirmar la hipótesis principal planteada. Esto es, que en México se aplica el principio de sustancia económica sin existir una base normativa clara, generando vulneración al

principio de legalidad e incertidumbre jurídica, lo que evidencia la necesidad de regular expresamente dicho principio.

5.2. Verificación de las hipótesis secundarias

5.2.1. Hipótesis secundaria 1

“El principio de sustancia económica ha sido adoptado por las autoridades fiscales mexicanas mediante interpretaciones administrativas, sin que exista una base legal que delimite su aplicación.”

Resultado: Se confirma.

Con base en el análisis realizado, se advierte que la sustancia económica de las operaciones es un aspecto cuestionado recurrentemente por las autoridades fiscales a través de las revisiones que practican a los contribuyentes con el objeto (entre otros) de verificar la deducibilidad del gasto y el cumplimiento de obligaciones fiscales. Sin embargo, como ya se mencionó, este es un concepto no regulado y del cual no existe definición en la legislación vigente.

Ello ha llevado a que sea la misma autoridad fiscal quien emite sus propios criterios administrativos para tratar de apoyar su aplicación o entendimiento, lo cual realiza a través de:

- Criterios no vinculativos.
- Reglas misceláneas.
- Cartas invitación.
- Lineamientos de programas de verificación.

No obstante lo anterior, ninguno de estos instrumentos tiene rango de Ley, por lo que en principio y de conformidad con la garantía de legalidad tributaria, no pueden constituir elementos normativos válidos que impongan restricciones o requisitos adicionales a los previstos por la Ley, para efectos de determinar la deducibilidad del gasto.

Un ejemplo de estos criterios administrativos, lo encontramos en el Criterio No Vinculativo 44/ISR/NV, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de octubre de 2024, como parte de las modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2024. Dicho criterio (citado con anterioridad en la presente investigación), es del rubro siguiente:

“44/ISR/NV Deducción de erogaciones por concepto de prestación de servicios. No son deducibles si no se acredita que el servicio haya sido efectivamente prestado.”

En este contexto, derivado de la adición del citado criterio no vinculativo 44/ISR/NV en el anexo 3 de la RM para 2024, la autoridad fiscal vincula la estricta indispensabilidad y, por tanto, la deducibilidad de las erogaciones efectuadas, a que los contribuyentes cuenten con el soporte de sustancia o materialidad que demuestre la efectiva prestación de los servicios. Sin embargo, dicho criterio es omiso en definir qué es “materialidad” o “sustancia económica”, ni señalen los elementos mínimos para acreditarla o delimiten su aplicación y carga probatoria.

Ahora bien, aunado a lo anterior, resulta relevante considerar que, conforme al artículo 35 del CFF, los criterios emitidos por las autoridades fiscales dispuestos en la resolución miscelánea fiscal, no pueden sujetar a ningún contribuyente a su observancia, ni tampoco pueden generar obligación alguna para los contribuyentes, sino que únicamente podrían derivar en derechos para los mismos, por lo cual, dicho criterio no puede válidamente considerarse como un criterio que pueda establecer requisitos adicionales a los previstos por la Ley (i.e. LISR), para considerar como procedente la deducción de erogaciones efectuadas.

Con base en lo anterior, considero que hay elementos suficientes para confirmar plenamente esta hipótesis secundaria planteada. Esto es, que, en efecto, el principio de sustancia económica ha sido adoptado por las autoridades fiscales mexicanas mediante interpretaciones administrativas, sin que exista una legal que delimite su aplicación.

5.2.2. Hipótesis secundaria 2

“La jurisprudencia mexicana ha permitido, en algunos casos, el uso del principio de sustancia económica, aunque sin un desarrollo doctrinal uniforme ni criterios claramente establecidos.”

Resultado: Se confirma.

Se dice lo anterior, pues el análisis jurisprudencial realizado en la presente investigación, me permitió llegar a las siguientes conclusiones:

1. La jurisprudencia reconoce la importancia de la sustancia económica

Tal y como se advierte de múltiples tesis aisladas y de jurisprudencia emitidas tanto por el TFJA, como de los Tribunales integrantes del Poder Judicial de la Federación (algunas de las cuales fueron citadas a lo largo del presente trabajo de investigación), ambos órganos jurisdiccionales han reconocido esencialmente la importancia de la realidad económica y materialidad de las operaciones a las que se les da efectos fiscales, concluyendo que deben prevalecer estos elementos sobre el cumplimiento formal de las obligaciones tributarias.

Dichos criterios, sostienen esencialmente que los contribuyentes deben acreditar la realidad de las operaciones. Sin embargo, dichos criterios no siempre utilizan el término “sustancia económica”, por lo que ninguno constituye un desarrollo robusto, uniforme o sistemático de dicho principio, aunado a que muchas veces utilizan a manera de sinónimo otros conceptos afines como parte del mismo análisis, como lo son:

- Realidad económica
- Materialidad
- Indispensabilidad
- Razón de negocios

Algunas de las tesis que desde mi punto de vista muestran esta mezcla de conceptos (entre varias otras citadas en este trabajo de investigación), son del rubro siguiente:

“COMPROBANTES FISCALES. LOS REGISTROS CONTABLES DEBEN ESTAR APOYADOS CON LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA CORRESPONDIENTE, POR LO QUE, SI ÚNICAMENTE OBRAN AQUELLOS, LA AUTORIDAD FISCALIZADORA ESTÁ EN POSIBILIDADES DE DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES DESCRITAS EN ELLOS.” Jurisprudencia VIII-J-1aS-115 de la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA.

“SUSTANCIA ECONÓMICA. ELEMENTOS PROBATORIOS RELEVANTES PARA ACREDITAR SU EXISTENCIA CUANDO SE PRETENDE DEMOSTRAR LA PROCEDENCIA DE UN EFECTO FISCAL FAVORABLE AL CONTRIBUYENTE.” Tesis Aislada VIII-CASE-REF-35

“SUSTANCIA ECONÓMICA. SU EXISTENCIA COMO PARÁMETRO OBJETIVO DEMOSTRATIVO DE LA MATERIALIDAD DE LAS TRANSACCIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.” Tesis Aislada VIII-CASE-REF-36, ambas emitidas por la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo

“RAZÓN DE NEGOCIOS. LA AUTORIDAD PUEDE CONSIDERAR SU AUSENCIA COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LA LLEVEN A DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIDAD DE UNA OPERACIÓN, CASO EN EL CUAL, LA CARGA PROBATORIA PARA DEMOSTRAR LA EXISTENCIA Y REGULARIDAD DE LA OPERACIÓN, CORRE A CARGO DEL CONTRIBUYENTE”, Jurisprudencia VIII-J-1aS-99

2. El desarrollo del análisis jurisprudencial del principio de sustancia económica, es fragmentado y no uniforme

Esta dispersión de criterios emitidos por los Tribunales en México y mezcla conceptual de sustancia económica con otros conceptos afines, ha generado que el

desarrollo jurisprudencial del principio de sustancia económica sea fragmentado y no uniforme.

Esto aunado a que si bien, una parte de los criterios jurisprudenciales emitidos, validan la carga probatoria exhaustiva atribuida totalmente al contribuyente para demostrar la sustancia detrás de las operaciones por las que pretende tomar una deducción, lo cierto es que no todos los criterios llegan a la misma conclusión y pueden incluso parecer contradictorios, pues por otra parte, algunos de ellos llegan a la conclusión que dicha carga probatoria no puede imponer extremos desmedidos a los contribuyentes y deben admitirse incluso indicios y pruebas indirectas que puedan ser suficientes para evidenciar razonablemente la materialidad de las operaciones cuya deducibilidad es puesta en entredicho por la autoridad.

Algunas de estas tesis orientadas a una posición más favorable en cuanto a la carga probatoria atribuida al contribuyente, son del rubro siguiente:

“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.” SCJN, Tesis: I.18o.A.10 A (11a.) (2023)

“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.” Tribunales Colegiados de Circuito, Tesis: I.18o.A.11 A (11a.) (2023)

El resultado de todo lo anterior, me permite llegar a la conclusión de que el desarrollo jurisprudencial aun no consolida un estándar estable sobre los elementos mínimos que deben considerarse para acreditar la sustancia de las operaciones ni constituye un desarrollo uniforme o sistemático del principio. Esto es así, pues la

jurisprudencia no ha definido qué es sustancia económica, no ha fijado elementos objetivos para acreditarla, ni ha elaborado una teoría clara y completa al respecto, lo que al final, se traduce en incertidumbre jurídica para los contribuyentes.

Esto confirma que la jurisprudencia sí ha permitido o validado el uso del principio de sustancia económica por parte de la autoridad fiscal, aunque sin un desarrollo doctrinal uniforme ni criterios claramente establecidos, exactamente como plantea mi hipótesis secundaria.

5.2.3. Hipótesis secundaria 3

“La incorporación del principio sin regulación expresa puede dar lugar a una aplicación arbitraria y violatoria de los derechos fundamentales del contribuyente, especialmente el de seguridad jurídica.”

Resultado: Se confirma.

Los resultados del análisis realizado y que se describe en los puntos de conclusión anteriores, muestran que la aplicación del principio de sustancia en México presenta riesgos de arbitrariedad, debido a:

1. Falta de parámetros legales

Como he reiterado en apartados anteriores, el estudio normativo, doctrinal y jurisprudencial realizado, revela que no existe en el marco legal tributario en México el fundamento que establezca un estándar mínimo sobre:

- Qué elementos constituyen sustancia económica.
- Qué documentación es suficiente y debe conservarse a efectos de demostrar sustancia económica.
- Cuáles son los límites de la carga probatoria que le corresponde al contribuyente para demostrar sustancia económica.
- Cómo y bajo qué parámetros se debe valorar la realidad económica.

2. Discrecionalidad de la autoridad

El resultado de lo anterior, es que se ha generado una zona gris normativa en la que, al no existir parámetros legales de qué elementos constituyen sustancia y qué documentación es suficiente para demostrarla, la autoridad puede poner en entredicho la materialidad de una operación y desestimar con ello una deducción de por razones subjetivas.

Ello deja la puerta abierta a la arbitrariedad y la inseguridad jurídica, pues en la práctica, la sustancia económica, se valora por la autoridad fiscal con criterios discrecionales y se presume ausente ante cualquier inconsistencia formal, desestimando deducciones sin contar con parámetros objetivos uniformes.

3. Violación a la seguridad jurídica

Lo anterior, pone al contribuyente en una posición de inseguridad jurídica, ya que éste no sabe si una operación será considerada con sustancia o no por la autoridad fiscal, pues no conoce claramente cuál es la documentación mínima requerida y por lo tanto, no puede prever con certeza las consecuencias fiscales de sus actos y si sus deducciones serán o no desestimadas según el criterio de la autoridad.

Esto afecta directamente los derechos constitucionales de:

- Seguridad jurídica.
- Legalidad tributaria.
- Exacta aplicación de la ley fiscal.

4. Conclusión sobre esta hipótesis

La falta de regulación expresa efectivamente genera riesgos de arbitrariedad y vulnera derechos fundamentales del contribuyente, confirmando la hipótesis secundaria planteada.

5.3. Conclusión General

Con base en el análisis integral realizado en la investigación, se concluye que:

- **La hipótesis principal se cumple completamente.**
- **Las tres hipótesis secundarias también se confirman.**

Esto es, dichas hipótesis confirman que el sistema fiscal mexicano aplica un principio no regulado, con alcances inciertos y criterios dispersos, generando inseguridad jurídica y vulneraciones a diversas garantías constitucionales de los contribuyentes, incluyendo el principio de seguridad jurídica, legalidad tributaria y exacta aplicación de la ley fiscal.

Esto evidencia la necesidad de:

- Regular expresamente el principio de sustancia económica.
- Delimitar sus elementos esenciales.
- Establecer parámetros objetivos y uniformes para su aplicación.
- Alinear la legislación, la doctrina y la jurisprudencia.

5.4. Conclusiones generales de la investigación

Del análisis realizado se desprenden las siguientes conclusiones generales:

1. El principio de sustancia económica existe en México, aunque no esté legislado expresamente. Se encuentra implícito en diversos requisitos de deducibilidad, en la razón de negocios y en los criterios jurisprudenciales, pero carece de reconocimiento legal pleno.

2. La legislación fiscal mexicana aplica el principio de forma fragmentada y asistemática: La normatividad distribuye elementos del principio en varios preceptos sin integrarlos en un estándar unificado.

3. La doctrina sostiene un consenso sólido a favor de la prevalencia de la realidad económica. Sin embargo, en México este principio se encuentra limitado por el énfasis excesivo en la forma jurídica.

4. La autoridad fiscal aplica criterios amplios de materialidad y razón de negocios, pero sin parámetros claros. Esto genera incertidumbre jurídica para los contribuyentes y variabilidad en el ejercicio de facultades de comprobación.

5. La jurisprudencia reconoce y aplica la sustancia económica, aunque no de manera denominativa. Su aplicación se materializa a través de la verificación de la realidad económica, la indispensabilidad y la razonabilidad de las operaciones.

6. Es necesario desarrollar un estándar jurídico uniforme que armonice forma y sustancia. La ausencia de dicho estándar es una de las principales fuentes de controversias fiscales.

5.5. Conclusiones específicas respecto al cumplimiento de objetivos de la investigación.

Del trabajo de investigación realizado y el desarrollo de las conclusiones alcanzadas, se concluye que los objetivos de la presente tesis se cumplen plenamente en tanto que:

- 1) Se **examinó** el origen, desarrollo y fundamentos teóricos del principio de sustancia económica en el ámbito fiscal, tanto en el derecho nacional como en el comparado.
- 2) Se abordó el **estudio** del marco normativo mexicano en materia de deducciones fiscales, particularmente en la LISR, identificando los requisitos legales para la deducibilidad del gasto.
- 3) Se **analizó** cómo ha sido interpretado y aplicado el principio de sustancia económica por las autoridades fiscales, los tribunales administrativos y el Poder Judicial de la Federación.
- 4) Se vertieron consideraciones sobre la **evaluación** de los efectos prácticos de la aplicación del principio en la deducibilidad del gasto, mediante el análisis de casos y criterios relevantes.

Ahora bien, a fin de cumplir a cabalidad el quinto y último de los objetivos de investigación planteados, consistente en **proponer** recomendaciones para una

aplicación más clara, equitativa y predecible del principio de sustancia económica en el sistema fiscal mexicano, que respete los derechos de los contribuyentes y los principios constitucionales en materia tributaria, se aportan las siguientes propuestas y recomendaciones finales:

5.6. Propuestas de Solución a los Problemas Identificados y Definición del Principio de Sustancia Económica

La problemática analizada en esta investigación, pone de manifiesto una serie de fallas estructurales en cuanto al diseño y aplicación del marco legal fiscal mexicano relacionado con la deducibilidad de los gastos y al uso de criterios como la materialidad, la razón de negocios y la estricta indispensabilidad.

Como he señalado reiteradamente, la falta de un fundamento normativo claro que defina el concepto y alcance de sustancia económica, sumada a la aplicación dispersa y discrecional de los conceptos mencionados por parte de las autoridades fiscales, genera un ambiente de incertidumbre jurídica que afecta gravemente a los contribuyentes y a sus garantías constitucionales.

Frente a esta situación, es indispensable avanzar hacia una solución integral que combine medidas legislativas, administrativas, jurisprudenciales y doctrinales, de modo que se construya en México un sistema fiscal técnicamente coherente, y respetuoso de los principios constitucionales que rigen la tributación en nuestro país.

A continuación, se desarrollan propuestas concretas orientadas a solventar los problemas identificados.

5.6.1. Propuesta de definición legal del principio de sustancia económica

Uno de los vacíos más relevantes identificados por esta investigación es la inexistencia de un concepto legal de sustancia económica. Como se ha señalado, esto ha derivado en múltiples distorsiones, ya que la autoridad usa a su favor este principio para determinar la materialidad de las operaciones, como parámetro

subjetivo de razonabilidad del gasto, como mecanismo antifraude, e incluso como requisito previo de deducibilidad. Sin embargo, al no encontrarse definido dicho concepto en la legislación y no existir un límite legal que controle su alcance y aplicación, cualquier interpretación es posible.

a. Propuesta de redacción normativa

Se propone incorporar al artículo 5-A del CFF un segundo párrafo con la siguiente definición:

“Para efectos fiscales, se entiende por sustancia económica la existencia real, verificable y objetiva de una operación, reflejada en hechos económicos, independientemente de su forma jurídica. La sustancia económica se acreditará mediante elementos de fondo que demuestren la realización material y económica de la operación, sin que implique evaluar la conveniencia del negocio, la eficiencia de la decisión empresarial o la rentabilidad esperada por el contribuyente.”

b. Alcance de la definición

Considero que la definición propuesta permite delimitar con precisión el alcance de la sustancia económica, dejando claro que su función no es sustituir la razón de negocios prevista en el artículo 5-A del CFF, ni modificar los requisitos que el artículo 27 de la LISR establece para la procedencia de las deducciones. Asimismo, esta definición no le otorga a la autoridad fiscal la facultad de calificar o cuestionar las decisiones empresariales del contribuyente, ni abre la puerta a una discrecionalidad amplia que permita negar efectos fiscales a operaciones válidas. Con ello, considero que se atendería y corregiría una de las principales fuentes de incertidumbre jurídica que actualmente afectan al sistema tributario en México.

5.6.2. Reforma integral al artículo 27 de la LISR

Por otra parte, a fin de lograr armonizar el concepto propuesto de sustancia económica con los requisitos de deducibilidad, se propone también una reforma estructural al artículo 27 de la LISR, consistente en 3 aspectos:

1. Incluir un inciso que establezca expresamente que la autoridad no podrá negar una deducción basándose en criterios no previstos en ley.

a) Propuesta de redacción normativa:

“La autoridad fiscal sólo podrá valorar la deducibilidad conforme a los requisitos establecidos en este artículo, sin que pueda incorporar criterios adicionales o distintos como condición de procedencia, tales como análisis subjetivos de razonabilidad económica, evaluación de la conveniencia del negocio o determinación de la supuesta eficiencia de la operación.”

Esto obliga a la autoridad a ceñirse estrictamente a la ley, reforzando el principio de legalidad.

2. Clarificar el concepto de estricta indispensabilidad

Se propone sustituir este concepto señalado en la fracción I del artículo 27 de la LISR, por “vinculación directa con la actividad generadora de ingresos”, lo cual evita confusiones y elimina la subjetividad inherente al término “indispensable”.

a) Propuesta de redacción normativa:

“La deducción procederá cuando el gasto guarde una relación directa y verificable con la actividad generadora de ingresos del contribuyente y contribuya a su realización, continuidad o mantenimiento.”

3. Incorporar reglas probatorias claras

La legislación fiscal debería establecer, de manera expresa y detallada, ejemplos claros de los elementos con los cuales un contribuyente puede acreditar la deducción de un gasto, evitando así que la autoridad se apoye en criterios ambiguos o valoraciones subjetivas. Entre estos elementos probatorios deberían contemplarse, por lo menos, los documentos contractuales que demuestren la existencia jurídica de la operación; los comprobantes fiscales digitales que respalden formalmente la transacción; la evidencia objetiva de la prestación del

servicio o la entrega del bien, como reportes, fotografías, constancias de entrega o cualquier otro medio verificable; así como los soportes operativos, tales como correos electrónicos, bitácoras de trabajo, entregables, minutas, sistemas internos de seguimiento, órdenes de servicio y reportes técnicos que muestren el desarrollo y conclusión de la actividad contratada. A ello deben añadirse los registros contables debidamente integrados, que demuestren el reconocimiento del gasto dentro de la información financiera de la empresa y su correlación con la operación realizada.

Incorporar estos ejemplos directamente en la ley ofrecería una guía probatoria clara, objetiva y estandarizada, que permitiría a los contribuyentes saber con precisión qué documentación es suficiente para acreditar la deducción, y al mismo tiempo limitaría el margen discrecional del auditor. De este modo, se impediría que la autoridad cuestione la realidad económica de un gasto basándose en apreciaciones generales, interpretaciones “holísticas” o expectativas probatorias desproporcionadas. En otras palabras, una regulación así devolvería equilibrio al sistema, restableciendo la seguridad jurídica y reconociendo que la carga probatoria debe ser razonable, clara y congruente con la naturaleza de cada operación.

5.7. Recomendaciones para los contribuyentes

En el contexto actual, en el que la autoridad fiscal exige mucho más que el simple cumplimiento formal de la ley, los contribuyentes deben adoptar prácticas preventivas que les permitan demostrar, sin lugar a dudas, la realidad económica de sus operaciones. Hoy, la carga probatoria es más pesada, el escrutinio es más severo y los criterios que aplica el SAT no siempre son coherentes entre sí. Por ello, resulta esencial que las empresas tomen medidas concretas para protegerse frente a revisiones futuras y para asegurarse de que sus operaciones puedan sostenerse ante cualquier cuestionamiento.

Una primera recomendación indispensable es realizar auditorías internas enfocadas en la sustancia económica de las operaciones más relevantes y preparar desde el inicio un expediente de defensa administrativo. Esto significa revisar no solo si existen los documentos básicos, como lo pueden ser contratos, CFDI,

órdenes de compra, sino verificar si realmente se cuenta con evidencia clara de que el servicio se prestó, el bien se entregó o la actividad se realizó. Esta revisión temprana permite identificar vacíos documentales y corregirlos antes de que la autoridad llegue a señalarlos. Además, contar con un expediente de defensa previamente integrado facilita enormemente la respuesta ante cualquier requerimiento o revisión del SAT.

En segundo lugar, es fundamental acumular evidencia que demuestre la realidad económica de las operaciones, más allá de los papeles que exige la norma. Hoy la autoridad quiere ver “lo que pasó en la vida real”: reportes de trabajo, entregables, fotografías, bitácoras, correos de seguimiento, minutas de reuniones, actas, archivos de software, registros de supervisión, entre otros documentos que acrediten que el servicio o el bien no solo se pagó, sino que efectivamente se recibió y se usó. Esta documentación operativa se ha convertido en pieza clave en los procesos de fiscalización y, lamentablemente, muchas empresas solo la buscan cuando ya están siendo revisadas. Documentarla desde el inicio reduce riesgos y permite crear un “camino de evidencia” mucho más convincente.

Otro paso esencial es alinear los contratos con la realidad económica. Con frecuencia, los contratos están desfasados respecto de la operación real: describen servicios que no se prestan exactamente como se pactaron o no incluyen los riesgos, obligaciones y procesos que sí existen en la práctica. Este tipo de inconsistencias suele ser aprovechado por la autoridad para afirmar que el contrato “no refleja la realidad”, lo que debilita gravemente la deducción del gasto. Ajustar los contratos para que sean fieles al funcionamiento real de la empresa no solo fortalece la operación, sino que evita interpretaciones desfavorables durante una auditoría.

Asimismo, los contribuyentes deben procurar mantener una trazabilidad completa del gasto, de principio a fin. Esto implica poder demostrar cómo y por qué se decidió contratar, quién autorizó la operación, cómo se ejecutó, cómo se supervisó, cuándo se entregaron los servicios o bienes y cómo se realizó el pago.

Esta narrativa documental, que sigue todo el ciclo del gasto, se ha vuelto indispensable ante un SAT que cuestiona incluso operaciones perfectamente válidas. La trazabilidad integral reduce el margen de duda y ayuda a demostrar que el gasto fue necesario, real y vinculado a la actividad del contribuyente.

Por último, es crucial que los contribuyentes conozcan y estén dispuestos a utilizar los medios de defensa disponibles cuando consideren que la autoridad ha rebasado los límites legales. Los excesos y criterios discrecionales del SAT pueden y deben combatirse a través de herramientas como el juicio de amparo, la invocación de derechos del contribuyente, el control de convencionalidad y la aplicación del principio pro persona. Igualmente, los mecanismos no jurisdiccionales, como los acuerdos conclusivos, la queja y otros procedimientos ante PRODECON, ofrecen alternativas eficaces para frenar actos arbitrarios sin necesidad de llegar a tribunales.

En suma, estas recomendaciones buscan ofrecer a los contribuyentes una estrategia clara y preventiva para afrontar un sistema fiscal cada vez más exigente y complejo. No se trata solo de cumplir con la ley, sino de estar preparados para demostrar a través de evidencia sólida y coherente, que cada operación tiene sustancia, que responde a la realidad económica del negocio y que cumple con los principios que exige la autoridad. En un entorno donde la ambigüedad y la discrecionalidad pueden jugar en contra del contribuyente, estas prácticas dejan de ser opcionales para convertirse en una verdadera necesidad.

REFERENCIAS

Bibliografía

- Báez Corona, A. (2017). Derecho fiscal mexicano (4.^a ed.). Editorial Porrúa.
- Bobadilla, J. (2013). ¿Es posible la aplicación del principio de sustancia sobre la forma en Chile, en concordancia con el principio de legalidad tributaria? Anuario de Derecho Tributario.
- Calvo Nicolau, E. (2016). Casos prácticos en la aplicación del principio de proporcionalidad de los impuestos. Revista Jurídica, Universidad Iberoamericana.
- Calvo Ortega, R. (2019). Hacia un nuevo derecho tributario. FORO. Revista de Ciencias Jurídicas y Sociales.
- Carpizo, J. (1983). Estudios constitucionales. UNAM.
- De la Garza, S. F. (2010). Derecho financiero mexicano. Porrúa.
- Escalante, D. (1973). El Ombudsman: Defensor de los ciudadanos. Fondo de Cultura Económica.
- Fix-Zamudio, H. (1998). Latinoamérica: Constitución, proceso y derechos humanos. Porrúa.
- García Mullin, R. (1978). Impuesto sobre la renta: Teoría y técnica del impuesto. Centro Interamericano de Estudios Tributarios.
- García Novoa, C. (2012). Elusión y evasión internacional. Congreso Internacional de Derecho Tributario, Panamá.
- Hernández Catana, I. (2016). La cláusula antiabuso como técnica de combate a la elusión (Tesis de maestría). Universidad Panamericana.
- Jarach, D. (1971). El hecho imponible. Abeledo Perrot.

- Lalane, G. A. (2006). Economía de opción y fraude de ley en el derecho tributario. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*.
- Larraz, J. (1952). Metodología aplicativa del derecho tributario. *Revista de Derecho Privado*.
- Martínez Gastélum, E. (2018). La legalidad de la facultad de recaracterización del SAT. IMCP/Thomson Reuters.
- OCDE. (2016). Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales. Acción 6. OCDE.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2013). Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing.
- Ornelas García. (2020). Biblioteca Virtual DGB Michoacán.
- Pinto, M. (1997). El principio pro homine. Centro de Estudios Legales y Sociales.
- Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (2012). Derechos humanos de los contribuyentes.
- Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (2020). La economía de opción y la cláusula antielusión.
- Ríos Granados, G. (2014). Derechos humanos de los contribuyentes. UNAM.
- Ruiz de Castilla Ponce de León, F. J. (2009). Potestad tributaria de los gobiernos regionales y locales. *Derecho & Sociedad*, 33, 45–53.
- Sánchez Cordero, O. (2005). Medios de control constitucional. SCJN.
- Sierra González, E. M. (2008). Análisis de la relación entre contabilidad y fiscalidad. *Revista de Contaduría / Universidad*.

Toledo, T. O. (2011). El principio de progresividad y no regresividad en materia laboral. *Revista Derecho y Cambio Social*.

Toscano Sánchez, M. C. (2019). Ante el reconocimiento del principio 'sustancia sobre la forma'. *Simposio TFJA*.

Legislación

Argentina. (1998). Ley N.º 11.683. Procedimiento tributario (texto ordenado 1998; ley original de 1978). Gobierno de la Nación Argentina. https://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic3_arg_ley11683.pdf

Chile. (1974). Decreto Ley N.º 830, Código Tributario. Ministerio de Hacienda. https://www.sii.cl/normativa_legislacion/codigo_tributario.pdf

España. (2003). Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Boletín Oficial del Estado. <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/SGT/LEYES/ONLINE/5456.htm>

México. (1917). Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos [CPEUM]. Diario Oficial de la Federación. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpeum.htm>

México. (1981). Código Fiscal de la Federación [CFF]. Diario Oficial de la Federación (última reforma 16 de octubre de 2025). <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>

México. (2003). Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta [Reglamento de la LISR]. Diario Oficial de la Federación (última reforma 4 de diciembre de 2006).

<https://www.ordenjuridico.gob.mx/Documentos/Federal/html/wo88444.html>

México. (2013). Ley del Impuesto sobre la Renta [LISR]. Diario Oficial de la Federación (última reforma 1 de abril de 2024). <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lisr.htm>

United States. (1986). Internal Revenue Code of 1986, 26 U.S.C. Legal Information Institute. <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>

United Kingdom. (2013). Finance Act 2013, c. 29. Legislation.gov.uk. <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29>

Jurisprudencia

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (1996). *Legalidad tributaria. Dicha garantía no exige que el legislador esté obligado a definir todos los términos y palabras usadas en la ley* (Tesis aislada P. XI/96, Pleno, 9a época). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, febrero 1996, 169.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (1997). *Igualdad jurídica y principio de equidad: el principio de equidad no requiere igualdad absoluta* (Tesis P./J. 41/97, Pleno, 9a época). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, V, 43.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2003). *Proporcionalidad tributaria. Debe existir congruencia entre el tributo y la capacidad contributiva de los causantes* (Tesis P./J. 10/2003, 9a época). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XVII, 144.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2004). *Supremacía constitucional y orden jerárquico normativo, principios de. Interpretación del artículo*

133 constitucional que los contiene (Tesis de jurisprudencia 1a./J. 80/2004, 9a época). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XX, octubre 2004, 264.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2007). *Renta. Son inoperantes los argumentos sobre violación a legalidad, proporcionalidad y equidad en tablas del ISR vigentes en 2006* (Jurisprudencia 2a./J. 161/2007, Segunda Sala). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXVI, septiembre 2007, 527.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2009). *Gasto público. El principio de justicia fiscal relativo garantiza que la recaudación no se destine a satisfacer necesidades privadas o individuales* (Tesis de jurisprudencia P./J. 15/2009, Pleno). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, abril 2009, 1116.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2015). *Principio de interpretación más favorable a la persona. Es aplicable respecto de las normas relativas a los derechos humanos de los que sean titulares las personas morales* (Tesis de jurisprudencia P./J. 1/2015 (10a.), Pleno). Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 16, marzo 2015, Tomo I, 117.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2019). *Documentos privados. Deben cumplir con el requisito de "fecha cierta" en ejercicio de facultades de comprobación* (Tesis de jurisprudencia 2a./J. 161/2019 (10a.), Segunda Sala). Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 73, diciembre 2019, Tomo I, 466.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2019). *Procedimiento para acreditar la materialidad de las operaciones de contribuyentes que hubieran dado efectos fiscales a comprobantes emitidos por empresas presuntamente inexistentes. Omisión de la autoridad de resolver en el*

plazo previsto en la regla 1.5 de la RMF 2017 (Tesis de jurisprudencia 2a./J. 162/2019 (10a.)). Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 73, diciembre 2019, Tomo I, 538.

Tribunal Federal de Justicia Administrativa. (2015). *Impuesto sobre la renta. Son estrictamente indispensables los gastos por publicidad cuando se realizan para el desarrollo de la actividad y con propósito de generar ganancias* (Tesis VII-CASR-2HM-25). R.T.F.J.F.A., Séptima Época, Año V, núm. 43, febrero 2015, 185.

Tribunal Federal de Justicia Administrativa. (2015). *Requisitos para la deducción de erogaciones efectuadas por el contribuyente a través de un tercero* (Tesis VII-CASR-1OC-15). R.T.F.J.F.A., Séptima Época, Año V, núm. 51, octubre 2015, 283.

Tribunal Federal de Justicia Administrativa. (2016). *Deducciones. Requisitos de procedencia conforme a la fracción III del artículo 31 de la Ley del ISR vigente en 2008* (Tesis VII-P-1aS-1371). R.T.F.J.F.A., Séptima Época, Año VI, núm. 60, julio 2016, 136.

Tribunal Federal de Justicia Administrativa. (2017). *Visita domiciliaria. En solicitudes de devolución la autoridad fiscal puede verificar la existencia de operaciones que sustentan la petición* (Tesis VIII-P-2aS-39). Revista del TFJA, Octava Época, núm. 8, marzo 2017.

Tribunal Federal de Justicia Administrativa. (2020). *Procedimiento de operaciones inexistentes. La visita domiciliaria posterior solo tiene por objeto revertir los efectos de comprobantes cuya materialidad no fue demostrada* (Tesis VIII-P-2aS-623). R.T.F.J.A., Octava Época, Año V, núm. 45, abril–agosto 2020, 503.

Tribunal Federal de Justicia Administrativa. (2023). *Determinación presuntiva de ingresos. Caso en que la contribuyente manifieste caso*

fortuito o fuerza mayor (Tesis IX-P-2aS-201). R.T.F.J.A., Novena Época, Año II, núm. 19, julio 2023, 98.

Tribunal Federal de Justicia Administrativa. (2024). *Erogaciones estrictamente indispensables. La procedencia de su deducibilidad en el ISR no depende de la descripción contenida en el comprobante fiscal sino de la naturaleza de la operación* (Tesis IX-P-2aS-375). Revista del TFJA, Novena Época, Año III, núm. 32, agosto 2024, 357.

Tribunales Colegiados de Circuito. (2021). *Deducibilidad de las reservas técnicas por obligaciones pendientes conforme al artículo 54, segundo párrafo, LISR. La estricta indispensabilidad deriva del objeto social de las aseguradoras* (Tesis de jurisprudencia PC.I.A. J/175 A (10a.), 11a época). Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 6, octubre 2021, Tomo II, 2514.

Tribunales Colegiados de Circuito. (2023). *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 demostrar únicamente el pago* (Tesis aislada XXX.1o.2 A (11a.)). Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 21, enero 2023, Tomo VI, 6613.

Tribunales Colegiados de Circuito. (2023). *Procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones. El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación que lo regula no viola el principio de seguridad jurídica previsto en el artículo 16 constitucional* (Tesis aislada II.2o.A.9 A (11a.)). Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 30, octubre 2023, Tomo V, 5129.

Otros

Cámara de Diputados L.L. (2020) Cámara de Diputados. Recuperado el 11 de Noviembre de 2025, de <http://www5.diputados.gob.mx/index.php/esl/Comunicacion/Boletines/2020/Enero/09/3043-El-Gobierno-mexicano-debe-reforzar-las-medidas-para-reducir-la-evasion-y-la-elusion-fiscal-de-las-multinacionales>

Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera. (2023). *Normas de Información Financiera (NIF)*. CINIF.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (2018). *Criterio Sustantivo 8/2018/CTN/CS-SASEN*. PRODECON.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (2019). *Recomendaciones en materia fiscal correspondientes al ejercicio 2019*. PRODECON.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (2020). *Recomendaciones en materia fiscal correspondientes al ejercicio 2020*. PRODECON.

Servicio de Administración Tributaria. (2019). *Criterio normativo 46/ISR/N*. En Resolución Miscelánea Fiscal para 2019, Anexo 7. Diario Oficial de la Federación.

Servicio de Administración Tributaria. (2024). *Criterio no vinculativo 44/ISR/NV*. En Resolución Miscelánea Fiscal para 2024, Anexo 3. Diario Oficial de la Federación.

ANEXOS

ANEXO A: Siglas y Abreviaturas

Siglas	Significado
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
CFDI	Comprobante Fiscal Digital por Internet
CFF	Código Fiscal de la Federación
CPEUM	CPEUM
EDOS	Empresas que Deducen Operaciones Simuladas
EFOS	Empresas que Facturan Operaciones Simuladas
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
PRODECON	Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
TFJA	Tribunal Federal de Justicia Administrativa

ANEXO B: Artículos 25 a 31 de la LISR (vigente)

CAPÍTULO II DE LAS DEDUCCIONES

SECCIÓN I DE LAS DEDUCCIONES EN GENERAL

Artículo 25. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

- I.** Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.
- II.** El costo de lo vendido.
- III.** Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.
- IV.** Las inversiones.
- V.** Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere la fracción II de este artículo.
- VI.** Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.
- VII.** Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado.
- VIII.** El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 44 de esta Ley.
- IX.** Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y

asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 94 de esta Ley.

- X.** Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley. El monto de la deducción a que se refiere esta fracción no excederá en ningún caso a la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.47 al monto de la aportación realizada en el ejercicio de que se trate. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.53 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

Cuando por los gastos a que se refiere la fracción III de este artículo, los contribuyentes hubieran pagado algún anticipo, éste será deducible siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 27, fracción XVIII de esta Ley.

Artículo 26. Tratándose de personas morales residentes en el extranjero, así como de cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente, ya sea las erogadas en México o en cualquier otra parte, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en esta Ley y en su Reglamento.

Cuando las personas a que se refiere el párrafo anterior, residan en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación, se podrán deducir los gastos que se prorrateen con la oficina central o sus establecimientos, siempre que tanto la oficina central como el establecimiento, en el que se realice la erogación, residan también en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación y tenga un acuerdo amplio de intercambio de información y además se cumpla con los requisitos que al efecto establezca el Reglamento de esta Ley.

No serán deducibles las remesas que efectúe el establecimiento permanente ubicado en México a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento de ésta en el extranjero, aun cuando dichas remesas se hagan a título de regalías, honorarios, o pagos similares, a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisiones por servicios concretos o por gestiones hechas o por intereses por dinero enviado al establecimiento permanente.

Los establecimientos permanentes de empresas residentes en el extranjero que se dediquen al transporte internacional aéreo o terrestre, en lugar de las

deducciones establecidas en el artículo 25 de esta Ley, efectuarán la deducción de la parte proporcional del gasto promedio que por sus operaciones haya tenido en el mismo ejercicio dicha empresa, considerando la oficina central y todos sus establecimientos. Cuando el ejercicio fiscal de dichas empresas residentes en el extranjero no coincida con el año de calendario, efectuarán la deducción antes citada considerando el último ejercicio terminado de la empresa.

Para los efectos del párrafo anterior, el gasto promedio se determinará dividiendo la utilidad obtenida en el ejercicio por la empresa en todos sus establecimientos antes del pago del impuesto sobre la renta, entre el total de los ingresos percibidos en el mismo ejercicio; el cociente así obtenido se restará de la unidad y el resultado será el factor de gasto aplicable a los ingresos atribuibles al establecimiento en México. Cuando en el ejercicio la totalidad de los ingresos de la empresa sean menores a la totalidad de los gastos de todos sus establecimientos, el factor de gasto aplicable a los ingresos será igual a 1.00.

Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

- I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos:
 - a) A la Federación, entidades federativas o municipios, sus organismos descentralizados que tributen conforme al Título III de la presente Ley, así como a los organismos internacionales de los que México sea miembro de pleno derecho, siempre que los fines para los que dichos organismos fueron creados correspondan a las actividades por las que se puede obtener autorización para recibir donativos deducibles de impuestos.
 - b) A las entidades a las que se refiere el artículo 82 de esta Ley.
 - c) A las personas morales a que se refieren los artículos 79, fracción XIX y 82 de esta Ley.
 - d) A las personas morales a las que se refieren las fracciones VI, X, XI, XX, y XXV del artículo 79 de esta Ley y que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 82 de la misma Ley.
 - e) A las asociaciones y sociedades civiles que otorguen becas y cumplan con los requisitos del artículo 83 de esta Ley.

f) Se deroga.

El Servicio de Administración Tributaria publicará en el Diario Oficial de la Federación y dará a conocer en su página electrónica de Internet los datos de las instituciones a que se refieren los incisos b), c), d) y e) de esta fracción que reúnan los requisitos antes señalados.

Tratándose de donativos otorgados a instituciones de enseñanza autorizadas para recibir donativos del Título III de esta Ley, los mismos serán deducibles siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, se destinen a la adquisición de bienes de inversión, a la investigación científica o al desarrollo de tecnología, así como a gastos de administración hasta por el monto, en este último caso, que señale el Reglamento de esta Ley, se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas y siempre que dichas instituciones no hayan distribuido remanentes a sus socios o integrantes en los últimos cinco años.

El monto total de los donativos a que se refiere esta fracción será deducible hasta por una cantidad que no exceda del 7% de la utilidad fiscal obtenida por el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la deducción. Cuando se realicen donativos a favor de la Federación, de las entidades federativas, de los municipios, o de sus organismos descentralizados, el monto deducible no podrá exceder del 4% de la utilidad fiscal a que se refiere este párrafo, sin que en ningún caso el límite de la deducción total, considerando estos donativos y los realizados a donatarias autorizadas distintas, exceda del 7% citado.

- II. Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos de la Sección II de este Capítulo.
- III. Estar amparadas con un comprobante fiscal y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México; cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito, de servicios, o los denominados monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria.

Tratándose de la adquisición de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, el pago deberá efectuarse en la forma señalada en el párrafo anterior, aun cuando la contraprestación de dichas adquisiciones no excedan de \$2,000.00 y en el comprobante fiscal deberá constar la

información del permiso vigente, expedido en los términos de la Ley de Hidrocarburos al proveedor del combustible y que, en su caso, dicho permiso no se encuentre suspendido, al momento de la expedición del comprobante fiscal.

Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios establecidos en el primer párrafo de esta fracción, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios financieros.

Los pagos que se efectúen mediante cheque nominativo, deberán contener la clave en el registro federal de contribuyentes de quien lo expide, así como en el anverso del mismo la expresión "para abono en cuenta del beneficiario".

- IV. Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.
- V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley y las demás disposiciones fiscales en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 76 de esta Ley.

Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I del Título IV, de esta Ley, se podrán deducir siempre que las erogaciones por concepto de remuneración, las retenciones correspondientes y las deducciones del impuesto local por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente, consten en comprobantes fiscales emitidos en términos del Código Fiscal de la Federación y se cumpla con las obligaciones a que se refiere el artículo 99, fracciones I, II, III y V de la presente Ley, así como las disposiciones que, en su caso, regulen el subsidio para el empleo y los contribuyentes cumplan con la obligación de inscribir a los trabajadores en el Instituto Mexicano del Seguro Social cuando estén obligados a ello, en los términos de las leyes de seguridad social.

Tratándose de la prestación de servicios especializados o de la ejecución de obras especializadas a que se refiere el artículo 15-D, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, el contratante deberá verificar cuando se efectúe el pago de la contraprestación por el servicio recibido, que el contratista cuente con el registro a que se refiere el artículo 15 de la Ley

Federal del Trabajo, asimismo, deberá obtener del contratista copia de los comprobantes fiscales por concepto de pago de salarios de los trabajadores con los que le hayan proporcionado el servicio o ejecutado la obra correspondiente, del recibo de pago expedido por institución bancaria por la declaración de entero de las retenciones de impuestos efectuadas a dichos trabajadores, del pago de las cuotas obrero patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social, así como del pago de las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. El contratista estará obligado a entregar al contratante los comprobantes y la información a que se refiere este párrafo.

- VI.** Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en el comprobante fiscal correspondiente. Asimismo, deberán cumplir con la obligación de retención y entero del impuesto al valor agregado que, en su caso, se establezca en la Ley de la materia.

En los casos en los que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de adherir marbetes o precintos en los envases y recipientes que contengan los productos que se adquieran, la deducción a que se refiere la fracción II del artículo 25 de esta Ley, sólo podrá efectuarse cuando dichos productos tengan adherido el marbete o precinto correspondiente.

- VII.** Que en el caso de intereses por capitales tomados en préstamo, éstos se hayan invertido en los fines del negocio. Cuando el contribuyente otorgue préstamos a terceros, a sus trabajadores o a sus funcionarios, o a sus socios o accionistas, sólo serán deducibles los intereses que se devenguen de capitales tomados en préstamos hasta por el monto de la tasa más baja de los intereses estipulados en los préstamos a terceros, a sus trabajadores o a sus socios o accionistas, en la porción del préstamo que se hubiera hecho a éstos y expida y entregue comprobante fiscal a quienes haya otorgado el préstamo; los cuales podrán utilizarse como constancia de recibo si en alguna de estas operaciones no se estipularan intereses, no procederá la deducción respecto al monto proporcional de los préstamos hechos a las personas citadas. Estas últimas limitaciones no rigen para instituciones de crédito, sociedades financieras de objeto múltiple reguladas u organizaciones auxiliares del crédito, en la realización de las operaciones propias de su objeto.

En el caso de capitales tomados en préstamo para la adquisición de inversiones o para la realización de gastos o cuando las inversiones o los

gastos se efectúen a crédito, y para los efectos de esta Ley dichas inversiones o gastos no sean deducibles o lo sean parcialmente, los intereses que se deriven de los capitales tomados en préstamo o de las operaciones a crédito, sólo serán deducibles en la misma proporción en la que las inversiones o gastos lo sean.

Tratándose de los intereses derivados de los préstamos a que se refiere la fracción III del artículo 143 de la presente Ley, éstos se deducirán hasta que se paguen en efectivo, en bienes o en servicios.

- VIII.** Que tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas, de los contribuyentes a que se refieren los artículos 72, 73, 74 y 196 de esta Ley, así como de aquéllos realizados a los contribuyentes a que hace referencia el último párrafo de la fracción I del artículo 17 de esta Ley y de los donativos, éstos sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate, se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, mediante transferencias electrónicas de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México; o en otros bienes que no sean títulos de crédito. Tratándose de pagos con cheque, se considerará efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. También se entiende que es efectivamente erogado cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Cuando los pagos a que se refiere el párrafo anterior se efectúen con cheque, la deducción se efectuará en el ejercicio en que éste se cobre, siempre que entre la fecha consignada en el comprobante fiscal que se haya expedido y la fecha en que efectivamente se cobre dicho cheque no hayan transcurrido más de cuatro meses, excepto cuando ambas fechas correspondan al mismo ejercicio.

- IX.** Que tratándose de honorarios o gratificaciones a administradores, comisarios, directores, gerentes generales o miembros del consejo directivo, de vigilancia, consultivos o de cualquiera otra índole, éstos se determinen, en cuanto a monto total y percepción mensual o por asistencia, afectando en la misma forma los resultados del contribuyente y satisfagan los supuestos siguientes:

- a) Que el importe anual establecido para cada persona no sea superior al sueldo anual devengado por el funcionario de mayor jerarquía de la sociedad.
 - b) Que el importe total de los honorarios o gratificaciones establecidos, no sea superior al monto de los sueldos y salarios anuales devengados por el personal del contribuyente.
 - c) Que no excedan del 10% del monto total de las otras deducciones del ejercicio.
- X.** Que en los casos de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, se compruebe ante las autoridades fiscales que quien proporciona los conocimientos cuenta con elementos técnicos propios para ello; que se preste en forma directa y no a través de terceros, excepto cuando se trate de los supuestos a que se refiere el artículo 15-D, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, y que no consista en la simple posibilidad de obtenerla, sino en servicios que efectivamente se lleven a cabo.
- XI.** Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores. Tratándose de vales de dispensa otorgados a los trabajadores, serán deducibles siempre que su entrega se realice a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria.

Para los efectos del párrafo anterior, tratándose de trabajadores sindicalizados se considera que las prestaciones de previsión social se otorgan de manera general cuando las mismas se establecen de acuerdo a los contratos colectivos de trabajo o contratos ley.

Cuando una persona moral tenga dos o más sindicatos, se considera que las prestaciones de previsión social se otorgan de manera general siempre que se otorguen de acuerdo con los contratos colectivos de trabajo o contratos ley y sean las mismas para todos los trabajadores del mismo sindicato, aun cuando éstas sean distintas en relación con las otorgadas a los trabajadores de otros sindicatos de la propia persona moral, de acuerdo con sus contratos colectivos de trabajo o contratos ley.

En el caso de las aportaciones a los fondos de ahorro, éstas sólo serán deducibles cuando, además de ser generales en los términos de los párrafos anteriores, el monto de las aportaciones efectuadas por el contribuyente sea igual al monto aportado por los trabajadores, la aportación del contribuyente no exceda del trece por ciento del salario del

trabajador, sin que en ningún caso dicha aportación exceda del monto equivalente de 1.3 veces el salario mínimo general elevado al año y siempre que se cumplan los requisitos de permanencia que se establezcan en el Reglamento de esta Ley.

Los pagos de primas de seguros de vida que se otorguen en beneficio de los trabajadores, serán deducibles sólo cuando los beneficios de dichos seguros cubran la muerte del titular o en los casos de invalidez o incapacidad del titular para realizar un trabajo personal remunerado de conformidad con las leyes de seguridad social, que se entreguen como pago único o en las parcialidades que al efecto acuerden las partes. Serán deducibles los pagos de primas de seguros de gastos médicos que efectúe el contribuyente en beneficio de los trabajadores.

Tratándose de las prestaciones de previsión social a que se refiere el párrafo anterior, se considera que éstas son generales cuando sean las mismas para todos los trabajadores de un mismo sindicato o para todos los trabajadores no sindicalizados, aun cuando dichas prestaciones sólo se otorguen a los trabajadores sindicalizados o a los trabajadores no sindicalizados.

- XII.** Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos que esta Ley señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos y siempre que, tratándose de seguros, durante la vigencia de la póliza no se otorguen préstamos a persona alguna, por parte de la aseguradora, con garantía de las sumas aseguradas, de las primas pagadas o de las reservas matemáticas.

En los casos en que los seguros tengan por objeto otorgar beneficios a los trabajadores, deberá observarse lo dispuesto en la fracción anterior. Si mediante el seguro se trata de resarcir al contribuyente de la disminución que en su productividad pudiera causar la muerte, accidente o enfermedad, de técnicos o dirigentes, la deducción de las primas procederá siempre que el seguro se establezca en un plan en el cual se determine el procedimiento para fijar el monto de la prestación y se satisfagan los plazos y los requisitos que se fijen en disposiciones de carácter general.

- XIII.** Que el costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente.

- XIV.** Que en el caso de adquisición de mercancías de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación. Se considerará como monto de dicha adquisición el que haya sido declarado con motivo de la importación.
- XV.** Que en el caso de pérdidas por créditos incobrables, éstas se consideren realizadas en el mes en el que se consuma el plazo de prescripción, que corresponda, o antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.

Para los efectos de este artículo, se considera que existe notoria imposibilidad práctica de cobro, entre otros, en los siguientes casos:

- a)** Tratándose de créditos cuya suerte principal al día de su vencimiento no exceda de treinta mil unidades de inversión, cuando en el plazo de un año contado a partir de que incurra en mora, no se hubiera logrado su cobro. En este caso, se considerarán incobrables en el mes en que se cumpla un año de haber incurrido en mora.

Cuando se tengan dos o más créditos con una misma persona física o moral de los señalados en el párrafo anterior, se deberá sumar la totalidad de los créditos otorgados para determinar si éstos no exceden del monto a que se refiere dicho párrafo.

Lo dispuesto en este inciso será aplicable tratándose de créditos contratados con el público en general, cuya suerte principal al día de su vencimiento se encuentre entre cinco mil pesos y treinta mil unidades de inversión, siempre que el contribuyente de acuerdo con las reglas de carácter general que al respecto emita el Servicio de Administración Tributaria informe de dichos créditos a las sociedades de información crediticia que obtengan autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de conformidad con la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia.

Lo dispuesto en este inciso será aplicable cuando el deudor del crédito de que se trate sea contribuyente que realiza actividades empresariales y el acreedor informe por escrito al deudor de que se trate, que efectuará la deducción del crédito incobrable, a fin de que el deudor acumule el ingreso derivado de la deuda no cubierta en los términos de esta Ley. Los contribuyentes que apliquen lo dispuesto en este párrafo, deberán informar a más tardar el 15 de febrero de cada año de los créditos incobrables que dedujeron en los términos de este párrafo en el año de calendario inmediato anterior.

- b)** Tratándose de créditos cuya suerte principal al día de su vencimiento sea mayor a treinta mil unidades de inversión, cuando el acreedor

obtenga resolución definitiva emitida por la autoridad competente, con la que demuestre haber agotado las gestiones de cobro o, en su caso, que fue imposible la ejecución de la resolución favorable y, además, se cumpla con lo establecido en el párrafo final del inciso anterior.

- c) Se compruebe que el deudor ha sido declarado en quiebra o concurso. En el primer supuesto, debe existir sentencia que declare concluida la quiebra por pago concursal o por falta de activos.

Tratándose de las Instituciones de Crédito, se considera que existe notoria imposibilidad práctica de cobro en la cartera de créditos, cuando dicha cartera sea castigada de conformidad con las disposiciones establecidas por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

Lo establecido en el párrafo anterior será aplicable siempre que, en el ejercicio de facultades de comprobación, proporcionen a las autoridades fiscales la misma información suministrada en la base primaria de datos controlada por las sociedades de información crediticia a que hace referencia la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia.

Para los efectos del artículo 44 de esta Ley, los contribuyentes que deduzcan créditos por incobrables, los deberán considerar cancelados en el último mes de la primera mitad del ejercicio en que se deduzcan.

Tratándose de cuentas por cobrar que tengan una garantía hipotecaria, solamente será deducible el cincuenta por ciento del monto cuando se den los supuestos a que se refiere el inciso b) anterior. Cuando el deudor efectúe el pago del adeudo o se haga la aplicación del importe del remate a cubrir el adeudo, se hará la deducción del saldo de la cuenta por cobrar o en su caso la acumulación del importe recuperado.

- XVI.** Que tratándose de remuneraciones a empleados o a terceros, que estén condicionadas al cobro de los abonos en las enajenaciones a plazos o en los contratos de arrendamiento financiero en los que hayan intervenido, éstos se deduzcan en el ejercicio en el que dichos abonos o ingresos se cobren, siempre que se satisfagan los demás requisitos de esta Ley.
- XVII.** Que tratándose de pagos efectuados a comisionistas y mediadores residentes en el extranjero, se cumpla con los requisitos de información y documentación que señale el Reglamento de esta Ley.
- XVIII.** Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley. Tratándose del comprobante fiscal a que se refiere el primer párrafo de la fracción III de este artículo, éste se obtenga

a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración. Respecto de la documentación comprobatoria de las retenciones y de los pagos a que se refieren las fracciones V y VI de este artículo, respectivamente, los mismos se realicen en los plazos que al efecto establecen las disposiciones fiscales, y la documentación comprobatoria se obtenga en dicha fecha. Tratándose de las declaraciones informativas a que se refieren los artículos 76 de esta Ley, y 32, fracciones V y VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, éstas se deberán presentar en los plazos que al efecto establece el citado artículo 76 y contar a partir de esa fecha con los comprobantes fiscales correspondientes. Además, la fecha de expedición de los comprobantes fiscales de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.

Tratándose de anticipos por los gastos a que se refiere la fracción III del artículo 25 de esta Ley, éstos serán deducibles en el ejercicio en el que se efectúen, siempre que se cuente con el comprobante fiscal del anticipo en el mismo ejercicio en el que se pagó y con el comprobante fiscal que ampare la totalidad de la operación por la que se efectuó el anticipo, a más tardar el último día del ejercicio siguiente a aquél en que se dio el anticipo. La deducción del anticipo en el ejercicio en el que se pague será por el monto del mismo y, en el ejercicio en el que se reciba el bien o el servicio, la deducción será por la diferencia entre el valor total consignado en el comprobante fiscal y el monto del anticipo. En todo caso para efectuar esta deducción, se deberán cumplir con los demás requisitos que establezcan las disposiciones fiscales.

Cuando los contribuyentes presenten las declaraciones informativas a que se refiere el artículo 76 de esta Ley a requerimiento de la autoridad fiscal, no se considerará incumplido el requisito a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, siempre que se presenten dichas declaraciones dentro de un plazo máximo de 60 días contados a partir de la fecha en la que se notifique el mismo.

- XIX.** Que tratándose de pagos efectuados por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado a trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho subsidio les correspondan a sus trabajadores y se dé cumplimiento a los requisitos a que se refieren los preceptos que lo regulan, salvo cuando no se esté obligado a ello en términos de las citadas disposiciones.
- XX.** Que el importe de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, en existencia, que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubiera perdido su valor, se deduzca de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra; siempre

que se cumpla con los requisitos establecidos en el Reglamento de esta Ley.

Los contribuyentes podrán efectuar la deducción de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados a que se refiere el párrafo anterior, siempre que tratándose de bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud, antes de proceder a su destrucción, se ofrezcan en donación a las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles conforme a esta Ley, dedicadas a la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud de personas, sectores, comunidades o regiones, de escasos recursos, cumpliendo con los requisitos que para tales efectos establezca el Reglamento de esta Ley.

No se podrán ofrecer en donación aquellos bienes que en términos de otro ordenamiento jurídico, relacionado con el manejo, cuidado o tratamiento de dichos bienes, prohíba expresamente su venta, suministro, uso o establezca otro destino para los mismos.

XXI. Que tratándose de gastos que conforme a la Ley General de Sociedades Cooperativas se generen como parte del fondo de previsión social a que se refiere el artículo 58 de dicho ordenamiento y se otorguen a los socios cooperativistas, los mismos serán deducibles cuando se disponga de los recursos del fondo correspondiente, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:

- a) Que el fondo de previsión social del que deriven se constituya con la aportación anual del porcentaje, que sobre los ingresos netos, sea determinado por la Asamblea General.
- b) Que el fondo de previsión social esté destinado en términos del artículo 57 de la Ley General de Sociedades Cooperativas a las siguientes reservas:
 1. Para cubrir riesgos y enfermedades profesionales.
 2. Para formar fondos y haberes de retiro de socios.
 3. Para formar fondos para primas de antigüedad.
 4. Para formar fondos con fines diversos que cubran: gastos médicos y de funeral, subsidios por incapacidad, becas educacionales para los socios o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales

y deportivas y otras prestaciones de previsión social de naturaleza análoga.

Para aplicar la deducción a que se refiere este numeral la sociedad cooperativa deberá pagar, salvo en el caso de subsidios por incapacidad, directamente a los prestadores de servicios y a favor del socio cooperativista de que se trate, las prestaciones de previsión social correspondientes, debiendo contar con los comprobantes fiscales expedidos a nombre de la sociedad cooperativa.

- c) Acreditar que al inicio de cada ejercicio la Asamblea General fijó las prioridades para la aplicación del fondo de previsión social de conformidad con las perspectivas económicas de la sociedad cooperativa.

XXII. Que el valor de los bienes que reciban los establecimientos permanentes ubicados en México, de contribuyentes residentes en el extranjero, de la oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero, no podrá ser superior al valor en aduanas del bien de que se trate.

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

- I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas, excepto tratándose de aportaciones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social a cargo de los patrones, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.

Tampoco serán deducibles las cantidades provenientes del subsidio para el empleo que entregue el contribuyente, en su carácter de retenedor, a las personas que le presten servicios personales subordinados ni los accesorios de las contribuciones, a excepción de los recargos que hubiere pagado efectivamente, inclusive mediante compensación.

- II. Los gastos e inversiones, en la proporción que representen los ingresos exentos respecto del total de ingresos del contribuyente. Los gastos que se realicen en relación con las inversiones que no sean deducibles conforme a este Capítulo. En el caso de automóviles y aviones, se podrán deducir en la proporción que represente el monto original de la inversión deducible a que se refiere el artículo 36 de esta Ley, respecto del valor de adquisición de los mismos.

- III. Los obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga con excepción de aquéllos que estén directamente relacionados con la enajenación de productos o la prestación de servicios y que sean ofrecidos a los clientes en forma general.
- IV. Los gastos de representación.
- V. Los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuando no se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático o cuando se apliquen dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente. Las personas a favor de las cuales se realice la erogación, deben tener relación de trabajo con el contribuyente en los términos del Capítulo I del Título IV de esta Ley o deben estar prestando servicios profesionales. Los gastos a que se refiere esta fracción deberán estar amparados con un comprobante fiscal cuando éstos se realicen en territorio nacional o con la documentación comprobatoria correspondiente, cuando los mismos se efectúen en el extranjero.

Tratándose de gastos de viaje destinados a la alimentación, éstos sólo serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$750.00 diarios por cada beneficiario, cuando los mismos se eroguen en territorio nacional, o \$1,500.00 cuando se eroguen en el extranjero, y el contribuyente acompañe el comprobante fiscal o la documentación comprobatoria que ampare el hospedaje o transporte. Cuando a la documentación que ampare el gasto de alimentación el contribuyente únicamente acompañe el comprobante fiscal relativo al transporte, la deducción a que se refiere este párrafo sólo procederá cuando el pago se efectúe mediante tarjeta de crédito de la persona que realiza el viaje.

Los gastos de viaje destinados al uso o goce temporal de automóviles y gastos relacionados, serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$850.00 diarios, cuando se eroguen en territorio nacional o en el extranjero, y el contribuyente acompañe el comprobante fiscal o la documentación comprobatoria que ampare el hospedaje o transporte.

Los gastos de viaje destinados al hospedaje, sólo serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$3,850.00 diarios, cuando se eroguen en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la documentación comprobatoria que los ampare la relativa al transporte.

Cuando el total o una parte de los viáticos o gastos de viaje con motivo de seminarios o convenciones, efectuados en el país o en el extranjero, formen parte de la cuota de recuperación que se establezca para tal efecto

y en el comprobante fiscal o la documentación comprobatoria que los ampare no se desglose el importe correspondiente a tales erogaciones, sólo será deducible de dicha cuota, una cantidad que no exceda el límite de gastos de viaje por día destinado a la alimentación a que se refiere esta fracción. La diferencia que resulte conforme a este párrafo no será deducible.

- VI.** Las sanciones, las indemnizaciones por daños y perjuicios o las penas convencionales. Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, podrán deducirse cuando la ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.
- VII.** Los intereses devengados por préstamos o por adquisición, de valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores, así como tratándose de títulos de crédito o de créditos de los señalados en el artículo 8 de esta Ley, cuando el préstamo o la adquisición se hubiera efectuado de personas físicas o personas morales con fines no lucrativos.

Se exceptúa de lo previsto en el párrafo anterior a las instituciones de crédito y casas de bolsa, residentes en el país, que realicen pagos de intereses provenientes de operaciones de préstamos de valores o títulos de los mencionados en el párrafo anterior que hubieren celebrado con personas físicas, siempre que dichas operaciones cumplan con los requisitos que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.
- VIII.** Las provisiones para la creación o el incremento de reservas complementarias de activo o de pasivo que se constituyan con cargo a las adquisiciones o gastos del ejercicio, con excepción de las relacionadas con las gratificaciones a los trabajadores correspondientes al ejercicio.
- IX.** Las reservas que se creen para indemnizaciones al personal, para pagos de antigüedad o cualquier otra de naturaleza análoga, con excepción de las que se constituyan en los términos de esta Ley.
- X.** Las primas o sobreprecio sobre el valor nominal que el contribuyente pague por el reembolso de las acciones que emita.
- XI.** Las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes, cuando el valor de adquisición de los mismos no corresponda al de mercado en el momento en que se adquirieron dichos bienes por el enajenante.

- XII.** El crédito comercial, aun cuando sea adquirido de terceros.
- XIII.** Los pagos por el uso o goce temporal de aviones y embarcaciones, que no tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente.

Tratándose de pagos por el uso o goce temporal de casas habitación, sólo serán deducibles en los casos en que reúnan los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley. Las casas de recreo, en ningún caso serán deducibles.

Tratándose de automóviles, sólo serán deducibles los pagos efectuados por el uso o goce temporal de automóviles hasta por un monto que no exceda de \$200.00, diarios por automóvil o \$285.00, diarios por automóvil cuya propulsión sea a través de baterías eléctricas recargables, así como por automóviles eléctricos que además cuenten con motor de combustión interna o con motor accionado por hidrógeno, siempre que además de cumplir con los requisitos que para la deducción de automóviles establece la fracción II del artículo 36 de esta Ley, los mismos sean estrictamente indispensables para la actividad del contribuyente. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de arrendadoras, siempre que los destinen exclusivamente al arrendamiento durante todo el periodo en el que le sea otorgado su uso o goce temporal.

- XIV.** Las pérdidas derivadas de la enajenación, así como por caso fortuito o fuerza mayor, de los activos cuya inversión no es deducible conforme a lo dispuesto por esta Ley.

Tratándose de aviones, las pérdidas derivadas de su enajenación, así como por caso fortuito o fuerza mayor, sólo serán deducibles en la parte proporcional en la que se haya podido deducir el monto original de la inversión. La pérdida se determinará conforme a lo dispuesto por el artículo 31 de esta Ley.

- XV.** Los pagos por concepto de impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios, que el contribuyente hubiese efectuado y el que le hubieran trasladado. No se aplicará lo dispuesto en esta fracción, cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar los mencionados impuestos que le hubieran sido trasladados o que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, que correspondan a gastos o inversiones deducibles en los términos de esta Ley.

Tampoco será deducible el impuesto al valor agregado ni el impuesto especial sobre producción y servicios, que le hubieran trasladado al contribuyente ni el que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, cuando la erogación que dio origen al traslado o al pago no sea deducible en los términos de esta Ley.

- XVI.** Las pérdidas que deriven de fusión, de reducción de capital o de liquidación de sociedades, en las que el contribuyente hubiera adquirido acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial de las sociedades nacionales de crédito.
- XVII.** Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones y de otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 8 de esta Ley. Tampoco serán deducibles las pérdidas financieras que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios.

Las pérdidas a que se refiere el párrafo anterior únicamente se podrán deducir contra el monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los diez siguientes en la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 8 de esta Ley, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. Estas pérdidas no deberán exceder el monto de dichas ganancias.

Las pérdidas se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en el que ocurrieron y hasta el mes de cierre del mismo ejercicio. La parte de las pérdidas que no se deduzcan en un ejercicio se actualizará por el periodo comprendido desde el mes del cierre del ejercicio en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deducirá.

Para estar en posibilidad de deducir las pérdidas conforme a esta fracción, los contribuyentes deberán cumplir con lo siguiente:

- a)** Tratándose de acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, la pérdida se determinará efectuando los ajustes a que se refiere el artículo 22 de esta Ley y considerando lo siguiente:
 - 1.** Costo comprobado de adquisición, el precio en que se realizó la operación, siempre que la adquisición se haya efectuado en Bolsa de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores. Si la adquisición se hizo fuera de la mencionada Bolsa, se considerará como dicho costo el menor entre el precio

de la operación y la cotización promedio en la Bolsa de Valores antes mencionada del día en que se adquirieron.

2. Ingreso obtenido, el que se obtenga de la operación siempre que se enajenen en Bolsa de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores. Si la enajenación se hizo fuera de dicha Bolsa, se considerará como ingreso el mayor entre el precio de la operación y la cotización promedio en la Bolsa de Valores antes mencionada del día en que se enajenaron.
- b) Tratándose de partes sociales y de acciones distintas de las señaladas en el inciso anterior, la pérdida se determinará efectuando los ajustes a que se refiere el artículo 22 de esta Ley y considerando como ingreso obtenido el que resulte mayor entre el pactado en la operación de que se trate y el precio de venta de las acciones determinado conforme a la metodología establecida en los artículos 179 y 180 de esta Ley.

Cuando la operación se realice con y entre partes relacionadas, se deberá presentar un estudio sobre la determinación del precio de venta de las acciones en los términos de los artículos 179 y 180 de esta Ley y considerando los elementos contenidos en el inciso e) de la fracción I del artículo 179 de esta Ley.

- c) Cuando se trate de títulos valor a que se refieren los incisos anteriores de esta fracción, siempre que en el caso de los comprendidos en el inciso a) se adquieran o se enajenen fuera de Bolsa de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores, el adquirente, en todo caso, y el enajenante, cuando haya pérdida, deberán presentar aviso dentro de los diez días siguientes a la fecha de la operación y, en su caso, el estudio sobre el precio de venta de las acciones a que se refiere el último párrafo del inciso anterior.
 - d) En el caso de títulos valor distintos de los que se mencionan en los incisos anteriores de este artículo, se deberá solicitar autorización ante la autoridad fiscal correspondiente para deducir la pérdida. No será necesaria la autorización a que se refiere este inciso cuando se trate de instituciones que integran el sistema financiero.
- XVIII.** Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley.
- XIX.** Las pérdidas que se obtengan en las operaciones financieras derivadas y en las operaciones a las que se refiere el artículo 21 de esta Ley, cuando

se celebren con personas físicas o morales residentes en México o en el extranjero, que sean partes relacionadas en los términos del artículo 179 de esta Ley, cuando los términos convenidos no correspondan a los que se hubieren pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

XX. El 91.5% de los consumos en restaurantes. Para que proceda la deducción de la diferencia, el pago deberá hacerse invariablemente mediante tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria. Serán deducibles al 100% los consumos en restaurantes que reúnan los requisitos de la fracción V de este artículo sin que se excedan los límites establecidos en dicha fracción. En ningún caso los consumos en bares serán deducibles.

XXI. Los gastos en comedores que por su naturaleza no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa y aun cuando lo estén, éstos excedan de un monto equivalente a un salario mínimo general diario del área geográfica del contribuyente por cada trabajador que haga uso de los mismos y por cada día en que se preste el servicio, adicionado con las cuotas de recuperación que pague el trabajador por este concepto.

El límite que establece esta fracción no incluye los gastos relacionados con la prestación del servicio de comedor como son, el mantenimiento de laboratorios o especialistas que estudien la calidad e idoneidad de los alimentos servidos en los comedores a que se refiere el párrafo anterior.

XXII. Los pagos por servicios aduaneros, distintos de los honorarios de agentes aduanales y de los gastos en que incurran dichos agentes o la persona moral constituida por dichos agentes aduanales en los términos de la Ley Aduanera.

XXIII. Los pagos realizados a partes relacionadas o a través de un acuerdo estructurado, cuando los ingresos de su contraparte estén sujetos a regímenes fiscales preferentes.

Esta fracción también será aplicable cuando el pago no se considere un ingreso sujeto a un régimen fiscal preferente, si el receptor directo o indirecto del mismo, utiliza su importe para realizar otros pagos deducibles a otro miembro del grupo o en virtud de un acuerdo estructurado, que se consideren ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes. Lo dispuesto anteriormente será aplicable sin importar que el pago que realice el receptor se efectúe con anterioridad al pago que realice el contribuyente. Se presume lo anterior, salvo prueba en contrario, cuando dicho receptor realice pagos deducibles que se consideren para su

contraparte ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, si el monto de los mismos es igual o mayor al 20% del pago realizado por el contribuyente. En este caso, no será deducible el monto equivalente al pago deducible realizado por el receptor que se considere un ingreso sujeto a un régimen fiscal preferente. Lo dispuesto anteriormente, se calculará independientemente del número de transacciones involucradas, y será aplicable solo por operaciones realizadas entre miembros del mismo grupo o en virtud de un acuerdo estructurado. El Servicio de Administración Tributaria emitirá reglas de carácter general para regular la interacción de la aplicación de este párrafo, con reglas similares contenidas en la legislación extranjera que nieguen la deducción de pagos realizados a regímenes fiscales preferentes o en virtud de que se encuentren sujetos a mecanismos híbridos.

Esta fracción no será aplicable cuando el pago que se considere un ingreso sujeto a un régimen fiscal preferente, derive del ejercicio de la actividad empresarial del receptor del mismo, siempre que se demuestre que éste cuenta con el personal y los activos necesarios para la realización de dicha actividad. Este párrafo solo será aplicable cuando el receptor del pago tenga su sede de dirección efectiva y esté constituido en un país o jurisdicción con el que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable, cuando el pago se considere un ingreso sujeto a un régimen fiscal preferente por motivo de un mecanismo híbrido. Para efectos de esta fracción, se considera que existe un mecanismo híbrido, cuando la legislación fiscal nacional y extranjera caractericen de forma distinta a una persona moral, figura jurídica, ingreso o el propietario de los activos o un pago, y que dé como resultado una deducción en México y que la totalidad o una parte del pago no se encuentre gravado en el extranjero. Tampoco será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el pago sea atribuido a un establecimiento permanente o a una sucursal de un miembro del grupo o por virtud de un acuerdo estructurado, siempre que dicho pago no se encuentre gravado en el país o jurisdicción de residencia fiscal del receptor del mismo, ni en donde se encuentre ubicado dicho establecimiento permanente o sucursal.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a los pagos efectuados por el contribuyente a uno de sus socios o accionistas, cuando la legislación fiscal del país o jurisdicción en donde residen estos últimos considere dichos ingresos inexistentes o no gravables en virtud de que al contribuyente se le considere como transparente fiscal para efectos de dicha legislación. Este párrafo solo será aplicable cuando el receptor del pago acumule los ingresos generados por el contribuyente en la parte

proporcional a su participación y siempre que estos no se consideren como ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes. No obstante lo anterior, si el monto total de los pagos realizados a que se refiere este párrafo, excede del monto total de los referidos ingresos del contribuyente que hayan sido acumulados por el receptor del pago, la diferencia será no deducible. Si se genera un importe no deducible en el ejercicio por motivo de momentos distintos en la acumulación de ingresos entre el contribuyente y sus socios o accionistas, dicho importe podrá deducirse en los términos que dispongan las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

No se aplicará lo señalado en esta fracción en la proporción que el pago esté gravado de forma indirecta por motivo de la aplicación del artículo 4-B o el Capítulo I del Título VI de esta Ley, o disposiciones similares contenidas en la legislación fiscal extranjera en los términos que dispongan las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria. Tampoco será aplicable lo señalado en esta fracción, cuando el pago se encuentre sujeto a la tasa de retención establecida en el artículo 171 de esta Ley. Lo señalado en este párrafo no será aplicable en el supuesto establecido en el párrafo quinto de esta fracción.

Para efectos de esta fracción, se considera un acuerdo estructurado, cualquier acuerdo en el que participe el contribuyente o una de sus partes relacionadas, y cuya contraprestación se encuentre en función de pagos realizados a regímenes fiscales preferentes que favorezcan al contribuyente o a una de sus partes relacionadas, o cuando con base en los hechos o circunstancias se pueda concluir que el acuerdo fue realizado para este propósito.

Para efectos de esta fracción, se considera que dos miembros se encuentran en un mismo grupo cuando uno de ellos tenga el control efectivo del otro, o bien, cuando un tercero tenga el control efectivo de ambos. Se considerará control efectivo lo señalado en el artículo 176 de esta Ley, sin importar la residencia fiscal de las partes involucradas.

- XXIV.** Los pagos de cantidades iniciales por el derecho de adquirir o vender, bienes, divisas, acciones u otros títulos valor que no coticen en mercados reconocidos, de acuerdo con lo establecido por el artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación, y que no se hubiera ejercido, siempre que se trate de partes contratantes que sean relacionadas en los términos del artículo 179 de esta Ley.

- XXV.** La restitución efectuada por el prestatario por un monto equivalente a los derechos patrimoniales de los títulos recibidos en préstamo, cuando dichos derechos sean cobrados por los prestatarios de los títulos.
- XXVI.** Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que correspondan a trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros.
- XXVII.** Los intereses que deriven del monto de las deudas del contribuyente que excedan del triple de su capital contable que provengan de deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero en los términos del artículo 179 de esta Ley.

Para determinar el monto de las deudas que excedan el límite señalado en el párrafo anterior, se restará del saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devenguen intereses a su cargo, la cantidad que resulte de multiplicar por tres el cociente que se obtenga de dividir entre dos la suma del capital contable al inicio y al final del ejercicio.

Cuando el saldo promedio anual de las deudas del contribuyente contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero sea menor que el monto en exceso de las deudas a que se refiere el párrafo anterior, no serán deducibles en su totalidad los intereses devengados por esas deudas. Cuando el saldo promedio anual de las deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero sea mayor que el monto en exceso antes referido, no serán deducibles los intereses devengados por dichas deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero, únicamente por la cantidad que resulte de multiplicar esos intereses por el factor que se obtenga de dividir el monto en exceso entre dicho saldo.

Para los efectos de los dos párrafos anteriores, el saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devengan intereses a su cargo se determina dividiendo la suma de los saldos de esas deudas al último día de cada uno de los meses del ejercicio, entre el número de meses del ejercicio, y el saldo promedio anual de las deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero se determina en igual forma, considerando los saldos de estas últimas deudas al último día de cada uno de los meses del ejercicio.

Los contribuyentes podrán optar por considerar como capital contable del ejercicio, para los efectos de determinar el monto en exceso de sus deudas, la cantidad que resulte de sumar los saldos iniciales y finales del ejercicio en cuestión de sus cuentas de capital de aportación, utilidad fiscal

neta y utilidad fiscal neta reinvertida, disminuyendo la suma de los saldos iniciales y finales de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir que no hayan sido consideradas en la determinación del resultado fiscal, y dividir el resultado de esa operación entre dos. No podrá ejercerse la opción a que se refiere este párrafo cuando el resultado de la operación antes mencionada sea superior al 20% del capital contable del ejercicio de que se trate, excepto que, durante el ejercicio de facultades de comprobación, el contribuyente acredite ante las autoridades fiscales que las situaciones que provocan la diferencia entre dichas cantidades tienen una razón de negocios y demuestre que la integración de sus cuentas de capital de aportación, utilidad fiscal neta, utilidad fiscal neta reinvertida y pérdidas fiscales pendientes de disminuir, tienen el soporte correspondiente.

Quienes elijan la opción descrita en el párrafo anterior, deberán continuar aplicándola por un periodo no menor de cinco ejercicios contados a partir de aquél en que la elijan. Los contribuyentes que no apliquen las normas de información financiera en la determinación de su capital contable, deberán considerar como capital contable para los efectos de esta fracción, el capital integrado en la forma descrita en el párrafo anterior.

No se incluirán dentro de las deudas que devengan intereses a cargo del contribuyente para el cálculo del monto en exceso de ellas al triple de su capital contable, las contraídas por los integrantes del sistema financiero en la realización de las operaciones propias de su objeto, y las contraídas para la construcción, operación o mantenimiento de infraestructura productiva vinculada con áreas estratégicas para el país o para la generación de energía eléctrica; en este último supuesto, se entiende que dichas excepciones son aplicables al titular del documento expedido por la autoridad competente conforme a la Ley de la materia, con el cual se acredite que puede realizar las mismas por cuenta propia.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable tratándose de sociedades financieras de objeto múltiple no reguladas, que para la consecución de su objeto social, realicen actividades preponderantemente con sus partes relacionadas nacionales o extranjeras.

El límite del triple del capital contable que determina el monto excedente de las deudas al que se refiere esta fracción podría ampliarse en los casos en que los contribuyentes comprueben que la actividad que realizan requiere en sí misma de mayor apalancamiento y obtengan resolución al respecto en los términos que señala el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación.

Con independencia de lo previsto en esta fracción se estará a lo dispuesto en los artículos 11 y 179 de la presente Ley.

XXVIII. Los anticipos por las adquisiciones de las mercancías, materias primas, productos semiterminados y terminados o por los gastos relacionados directa o indirectamente con la producción o la prestación de servicios a que se refiere el artículo 39 de esta Ley. Dichos anticipos tampoco formarán parte del costo de lo vendido a que se refiere la fracción II del artículo 25 de esta Ley.

Para los efectos de esta fracción, el monto total de las adquisiciones o de los gastos, se deducirán en los términos de la Sección III del Título II de esta Ley, siempre que se cuente con el comprobante fiscal que ampare la totalidad de la operación por la que se efectuó el anticipo.

XXIX. Los pagos que efectúe el contribuyente que también sean deducibles para un miembro del mismo grupo, o para el mismo contribuyente en un país o jurisdicción en donde también sea considerado residente fiscal. Si el contribuyente es un residente en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional, esta fracción también será aplicable cuando el pago sea deducible para el residente en el extranjero en su país o jurisdicción de residencia fiscal.

Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable cuando el miembro del mismo grupo o el residente en el extranjero, referidos en el párrafo anterior, acumulen los ingresos generados por el contribuyente en la parte proporcional a su participación. En el caso que el contribuyente también sea considerado residente fiscal en otro país o jurisdicción, lo dispuesto en esta fracción no será aplicable siempre que los ingresos gravados en México también se acumulen en el otro país o jurisdicción. No obstante lo anterior, si el monto total de los pagos realizados a que se refiere esta fracción, excede del monto total de los ingresos del contribuyente que hayan sido acumulados por los referidos sujetos, el importe que corresponda a dicha diferencia será no deducible en proporción a su participación. Si se genera un importe no deducible en el ejercicio por motivo de momentos distintos en la acumulación de ingresos entre el contribuyente y el miembro del mismo grupo o residente en el extranjero, dicho importe podrá deducirse en los términos que dispongan las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

Lo señalado en la fracción XXIII de este artículo será aplicable para efecto de determinar si dos miembros se encuentran en un mismo grupo.

XXX. Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47 cuando las

prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

XXXI. (Se deroga).

XXXII. Los intereses netos del ejercicio que excedan del monto que resulte de multiplicar la utilidad fiscal ajustada por el 30%.

Esta fracción solo será aplicable a los contribuyentes cuyos intereses devengados durante el ejercicio que deriven de sus deudas excedan de \$20,000,000.00. Esta cantidad aplicará conjuntamente a todas las personas morales sujetas a este Título y establecimientos permanentes de residentes en el extranjero que pertenezcan a un mismo grupo o que sean partes relacionadas. Se considerará como grupo lo establecido por el último párrafo del artículo 24 de esta Ley. Esta cantidad se repartirá entre las personas miembros del grupo o partes relacionadas, en la proporción de los ingresos acumulables generados durante el ejercicio anterior por los contribuyentes a los que les aplica esta fracción.

Los intereses netos del ejercicio corresponderán a la cantidad que resulte de restar al total de los intereses devengados durante el ejercicio que deriven de deudas del contribuyente, el total de los ingresos por intereses acumulados durante el mismo periodo y la cantidad señalada en el párrafo anterior. Esta fracción no será aplicable cuando el monto de los intereses acumulados sea igual o superior al monto de los intereses devengados.

La utilidad fiscal ajustada será la cantidad que resulte de sumar a la utilidad fiscal señalada en la fracción I del artículo 9 de esta Ley, el total de los intereses devengados durante el ejercicio que deriven de deudas del contribuyente, así como el monto total deducido en el ejercicio por concepto de activos fijos, gastos diferidos, cargos diferidos y erogaciones realizadas en periodos preoperativos de conformidad con esta Ley y demás disposiciones fiscales.

La utilidad fiscal ajustada será determinada aun cuando no se obtenga una utilidad fiscal de conformidad con la fracción I del artículo 9 de esta Ley o se genere una pérdida fiscal durante el ejercicio de conformidad con el párrafo primero del artículo 57 del mismo ordenamiento. En el caso que se genere una pérdida fiscal, se restará el monto de la misma de los conceptos señalados en el párrafo anterior. Cuando el monto de la utilidad fiscal ajustada resulte en cero o en un número negativo, se negará la deducción de la totalidad de los intereses a cargo del contribuyente, salvo por el monto que no se encuentre sujeto a esta fracción.

Para efectos de los párrafos anteriores, el total de los intereses devengados durante el ejercicio que deriven de deudas del contribuyente, sólo incluye los montos deducibles de conformidad con esta Ley. Asimismo, el total de ingresos por intereses solo incluye los montos que se encuentren gravados durante el mismo ejercicio en términos de esta Ley.

Para efectos del cálculo señalado en esta fracción, el monto de la utilidad fiscal ajustada y los ingresos por intereses que tengan fuente extranjera, sólo se incluirán en estos conceptos por la misma proporción que deba pagarse el impuesto establecido por esta Ley, después de disminuir los impuestos sobre la renta extranjeros acreditados en términos del artículo 5 de esta Ley. Los ingresos acumulados y erogaciones deducibles para efectos de determinar el impuesto establecido en los artículos 176 y 177 de esta Ley, no se encuentran comprendidos dentro de los cálculos establecidos en esta fracción.

Para efectos de esta fracción, las ganancias o pérdidas cambiarias devengadas por la fluctuación de moneda extranjera no tendrán el tratamiento de intereses, salvo que deriven de un instrumento cuyo rendimiento sea considerado interés. Tampoco será considerado interés para efectos de esta fracción, las contraprestaciones por aceptación de un aval, salvo que se relacionen con un instrumento cuyo rendimiento sea considerado interés.

El monto de los intereses no deducibles se determinará restando a los intereses netos del ejercicio, el límite determinado conforme a esta fracción. Si el resultado de este cálculo es cero o negativo, se permitirá la deducción de la totalidad de los intereses devengados a cargo del contribuyente de conformidad con esta fracción.

El monto de los intereses netos del ejercicio que no sean deducibles de conformidad con esta fracción, podrán deducirse durante los diez ejercicios siguientes hasta agotarlo. El monto no deducido en los diez ejercicios siguientes, será no deducible. Dichos intereses netos pendientes por deducir, tendrán que sumarse a los intereses netos del siguiente ejercicio y la cantidad resultante deberá cumplir con lo dispuesto por esta misma fracción. Se considera que los primeros intereses por deducir, son los correspondientes a los ejercicios anteriores. Para efectos de este párrafo, se aplicarán las mismas reglas señaladas en el artículo 57 de esta Ley, salvo que algo distinto se señale expresamente en esta fracción. Lo dispuesto en este párrafo solo será aplicable si el contribuyente lleva un registro de los intereses netos pendientes por deducir, que esté a disposición de la autoridad fiscal.

Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable a los intereses que deriven de deudas contratadas para financiar obras de infraestructura pública, así como para financiar construcciones, incluyendo para la adquisición de terrenos donde se vayan a realizar las mismas, ubicados en territorio nacional; para financiar proyectos para la exploración, extracción, transporte, almacenamiento o distribución del petróleo y de los hidrocarburos sólidos, líquidos o gaseosos, así como para otros proyectos de la industria extractiva y para la generación, transmisión o almacenamiento de electricidad o agua. Esta fracción tampoco será aplicable a los rendimientos de deuda pública. Los ingresos que deriven de las actividades señaladas en este párrafo se tendrán que disminuir de la utilidad fiscal ajustada calculada de conformidad con esta fracción.

Lo señalado en esta fracción no será aplicable a las empresas productivas del Estado, ni a los integrantes del sistema financiero en la realización de las operaciones propias de su objeto.

Lo dispuesto en esta fracción solo será aplicable cuando el monto de los intereses no deducibles determinado de conformidad con los párrafos anteriores sea superior al determinado de conformidad con la fracción XXVII de este artículo, en cuyo caso, dicha fracción no será aplicable.

Lo señalado en esta fracción podrá determinarse, en el caso de sociedades pertenecientes a un mismo grupo de forma consolidada en los términos que dispongan las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

El cálculo señalado en esta fracción se realizará al finalizar el ejercicio fiscal de que se trate y se reflejará en la declaración anual correspondiente.

XXXIII. Los pagos que se realicen en los supuestos señalados en el artículo 15-D, primer y segundo párrafos del Código Fiscal de la Federación.

Los conceptos no deducibles a que se refiere esta Ley, se deberán considerar en el ejercicio en el que se efectúe la erogación y no en aquel ejercicio en el que formen parte del costo de lo vendido.

Artículo 29. Las reservas para fondos de pensiones o jubilaciones de personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social y de primas de antigüedad, se ajustaran a las siguientes reglas:

- I. Deberán crearse y calcularse en los términos y con los requisitos que fije el Reglamento de esta Ley y repartirse uniformemente en diez ejercicios.

Dicho cálculo deberá realizarse cada ejercicio en el mes en que se constituyó la reserva.

- II. La reserva deberá invertirse cuando menos en un 30% en valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores o en acciones de fondos de inversión en instrumentos de deuda. La diferencia deberá invertirse en valores aprobados por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, como objeto de inversión de las reservas técnicas de las instituciones de seguros, o en la adquisición o construcción y venta de casas para trabajadores del contribuyente que tengan las características de vivienda de interés social, o en préstamos para los mismos fines, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias, o en certificados de participación emitidos por las instituciones fiduciarias respecto de los fideicomisos a que se refiere el artículo 188 de esta Ley, siempre que en este caso la inversión total no exceda del 10% de la reserva a que se refiere este artículo.

Las inversiones que, en su caso se realicen en valores emitidos por la propia empresa o por empresas que se consideren partes relacionadas, no podrán exceder del 10 por ciento del monto total de la reserva y siempre que se trate de valores aprobados por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores en los términos del párrafo anterior.

Para los efectos del párrafo anterior, no se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando la participación directa o indirecta de una en el capital de la otra no exceda del 10% del total del capital suscrito y siempre que no participe directa o indirectamente en la administración o control de ésta.

- III. Los bienes que formen el fondo deberán afectarse en fideicomiso irrevocable, en institución de crédito autorizada para operar en la República, o ser manejados por instituciones o sociedades mutualistas de seguros, por casas de bolsa, operadoras de fondos de inversión o por administradoras de fondos para el retiro, con concesión o autorización para operar en el país, de conformidad con las reglas generales que dicte el Servicio de Administración Tributaria. Los rendimientos que se obtengan con motivo de la inversión forman parte del fondo y deben permanecer en el fideicomiso irrevocable; sólo podrán destinarse los bienes y los rendimientos de la inversión para los fines para los que fue creado el fondo.
- IV. Las inversiones que constituyan el fondo, deberán valuarse cada año a precio de mercado, en el mes en que se constituyó la reserva, excepto las inversiones en préstamos para la adquisición o construcción de vivienda

de interés social, en este último caso se considerará el saldo insoluto del préstamo otorgado.

- V. No podrán deducirse las aportaciones cuando el valor del fondo sea suficiente para cumplir con las obligaciones establecidas conforme al plan de pensiones o jubilaciones.
- VI. El contribuyente únicamente podrá disponer de los bienes y valores a que se refiere la fracción II de este artículo, para el pago de pensiones o jubilaciones y de primas de antigüedad al personal. Si dispusiere de ellos o de sus rendimientos, para fines diversos, cubrirá sobre la cantidad respectiva impuesto a la tasa establecida en el artículo 9 de esta Ley.

Lo dispuesto en las fracciones II y III de este artículo no será aplicable si el fondo es manejado por una administradora de fondos para el retiro y los recursos del mismo son invertidos en una sociedad de inversión especializada de fondos para el retiro.

Artículo 30. Los contribuyentes que realicen obras consistentes en desarrollos inmobiliarios o fraccionamientos de lotes, los que celebren contratos de obra inmueble o de fabricación de bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación y los prestadores del servicio turístico del sistema de tiempo compartido, podrán deducir las erogaciones estimadas relativas a los costos directos e indirectos de esas obras o de la prestación del servicio, en los ejercicios en que obtengan los ingresos derivados de las mismas, en lugar de las deducciones establecidas en los artículos 19 y 25 de esta Ley, que correspondan a cada una de las obras o a la prestación del servicio, mencionadas. Las erogaciones estimadas se determinarán por cada obra o por cada inmueble del que se deriven los ingresos por la prestación de servicios a que se refiere este artículo, multiplicando los ingresos acumulables en cada ejercicio que deriven de la obra o de la prestación del servicio, por el factor de deducción total que resulte de dividir la suma de los costos directos e indirectos estimados al inicio del ejercicio, o de la obra o de la prestación del servicio de que se trate, entre el ingreso total que corresponda a dicha estimación en la misma fecha, conforme a lo dispuesto en este párrafo.

No se considerarán dentro de la estimación de los costos directos e indirectos a que se refiere el párrafo anterior, la deducción de las inversiones y las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios, las cuales se deducirán conforme a lo dispuesto por la Sección III de este Capítulo ni los gastos de operación ni financieros, los cuales se deducirán en los términos establecidos en esta Ley. Los contribuyentes que se dediquen a la prestación del servicio turístico de tiempo compartido podrán considerar dentro de la estimación de los costos directos e indirectos, la deducción de las inversiones correspondientes a los

inmuebles destinados a la prestación de dichos servicios, en los términos del artículo 31 de esta Ley.

Al final de cada ejercicio, los contribuyentes deberán calcular el factor de deducción total a que se refiere el primer párrafo de este artículo por cada obra o por cada inmueble del que se deriven los ingresos por la prestación de servicios de tiempo compartido, según sea el caso, con los datos que tengan a esa fecha. Este factor se comparará al final de cada ejercicio con el factor utilizado en el propio ejercicio y en los ejercicios anteriores, que corresponda a la obra o a la prestación del servicio de que se trate. Si de la comparación resulta que el factor de deducción que corresponda al final del ejercicio de que se trate es menor que cualquiera de los anteriores, el contribuyente deberá presentar declaraciones complementarias, utilizando este factor de deducción menor, debiendo modificar el monto de las erogaciones estimadas deducidas en cada uno de los ejercicios de que se trate.

Si de la comparación a que se refiere el párrafo anterior, resulta que el factor de deducción total al final del ejercicio es menor en más de un 5% al que se hubiera determinado en el propio ejercicio o en los anteriores, se pagarán, en su caso, los recargos que correspondan.

En el ejercicio en el que se terminen de acumular los ingresos relativos a la obra o a la prestación del servicio de que se trate, los contribuyentes compararán las erogaciones realizadas correspondientes a los costos directos e indirectos a que se refiere el primer párrafo de este artículo, sin considerar, en su caso, los señalados en el segundo párrafo de este mismo artículo, durante el periodo transcurrido desde el inicio de la obra o de la prestación del servicio hasta el ejercicio en el que se terminen de acumular dichos ingresos, contra el total de las estimadas deducidas en el mismo periodo en los términos de este artículo, que correspondan en ambos casos a la misma obra o al inmueble del que se deriven los ingresos por la prestación del servicio. Para efectuar esta comparación, los contribuyentes actualizarán las erogaciones estimadas y las realizadas en cada ejercicio, desde el último mes del ejercicio en el que se dedujeron o en el que se efectuaron, según sea el caso, y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se terminen de acumular los ingresos relativos a la obra o a la prestación del servicio turístico del sistema de tiempo compartido. Los prestadores del servicio turístico del sistema de tiempo compartido considerarán como erogaciones realizadas por las inversiones correspondientes a los inmuebles de los que derivan los ingresos por la prestación de dichos servicios, los montos originales de las inversiones que se comprueben con la documentación que reúna los requisitos que señalan las disposiciones fiscales.

Si de la comparación a que se refiere el párrafo anterior, resulta que el total de las erogaciones estimadas actualizadas deducidas exceden a las realizadas actualizadas, la diferencia se acumulará a los ingresos del contribuyente en el

ejercicio en el que se terminen de acumular los ingresos relativos a la obra o a la prestación del servicio de que se trate.

Para los efectos de lo dispuesto en los dos párrafos anteriores, tratándose de la prestación del servicio turístico del sistema de tiempo compartido, se considerará que se terminan de acumular los ingresos relativos a la prestación del servicio, en el ejercicio en el que ocurra cualquiera de los siguientes supuestos: se hubiera recibido el 90% del pago o de la contraprestación pactada, o hubieran transcurrido cinco ejercicios desde que se inició la obra o la prestación del servicio a que se refiere este artículo.

Si de la comparación a que se refiere el párrafo quinto de este artículo, resulta que el total de las erogaciones estimadas deducidas exceden en más de 5% a las realizadas, ambas actualizadas, sobre el excedente se calcularán los recargos que correspondan a partir del día en que se presentó o debió presentarse la declaración del ejercicio en el que se dedujeron las erogaciones estimadas. Estos recargos se enterarán conjuntamente con la declaración de que se trate.

Los contribuyentes que ejerzan la opción señalada en este artículo, deberán presentar aviso ante las autoridades fiscales, en el que manifiesten que optan por lo dispuesto en este artículo, por cada una de las obras o por el inmueble del que se deriven los ingresos por la prestación del servicio, dentro de los quince días siguientes al inicio de la obra o a la celebración del contrato, según corresponda. Una vez ejercida esta opción, la misma no podrá cambiarse. Los contribuyentes, además, deberán presentar la información que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria.

SECCIÓN II DE LAS INVERSIONES

Artículo 31. Las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los por cientos máximos autorizados por esta Ley, sobre el monto original de la inversión, con las limitaciones en deducciones que, en su caso, establezca esta Ley. Tratándose de ejercicios irregulares, la deducción correspondiente se efectuará en el por ciento que represente el número de meses completos del ejercicio en los que el bien haya sido utilizado por el contribuyente, respecto de doce meses. Cuando el bien se comience a utilizar después de iniciado el ejercicio y en el que se termine su deducción, ésta se efectuará con las mismas reglas que se aplican para los ejercicios irregulares.

El monto original de la inversión comprende, además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo a excepción del impuesto al valor agregado, así como las erogaciones por concepto de derechos, cuotas compensatorias, preparación del emplazamiento físico, instalación, montaje, manejo, entrega, fletes, transportes, acarreos, seguros

contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes o agencias aduanales, así como los relativos a los servicios contratados para que la inversión funcione. Tratándose de las inversiones en automóviles el monto original de la inversión también incluye el monto de las inversiones en equipo de blindaje.

Cuando los bienes se adquieran con motivo de fusión o escisión de sociedades, se considerará como fecha de adquisición la que le correspondió a la sociedad fusionada o a la escidente.

El contribuyente podrá aplicar por cientos menores a los autorizados por esta Ley. En este caso, el por ciento elegido será obligatorio y podrá cambiarse, sin exceder del máximo autorizado. Tratándose del segundo y posteriores cambios deberán transcurrir cuando menos cinco años desde el último cambio; cuando el cambio se quiera realizar antes de que transcurra dicho plazo, se deberá cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de esta Ley.

Las inversiones empezarán a deducirse, a elección del contribuyente, a partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente. El contribuyente podrá no iniciar la deducción de las inversiones para efectos fiscales, a partir de que se inicien los plazos a que se refiere este párrafo. En este último caso, podrá hacerlo con posterioridad, perdiendo el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos desde que pudo efectuar la deducción conforme a este artículo y hasta que inicie la misma, calculadas aplicando los por cientos máximos autorizados por la presente Ley.

Cuando el contribuyente enajene los bienes o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener los ingresos, deducirá, en el ejercicio en que esto ocurra, la parte aún no deducida. Lo anterior no es aplicable a los casos señalados en los párrafos penúltimo y último de este artículo. En el caso en que los bienes dejen de ser útiles para obtener los ingresos, el contribuyente deberá mantener sin deducción un peso en sus registros y presentar aviso ante las autoridades fiscales.

Los contribuyentes ajustarán la deducción determinada en los términos de los párrafos primero y sexto de este artículo, multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectúe la deducción.

Cuando sea impar el número de meses comprendidos en el periodo en el que el bien haya sido utilizado en el ejercicio, se considerará como último mes de la primera mitad de dicho periodo el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del periodo.

Para determinar la ganancia por la enajenación de bienes cuya inversión es parcialmente deducible en los términos de las fracciones II y III del artículo 36 de esta Ley, se considerará la diferencia entre el monto original de la inversión deducible disminuido por las deducciones efectuadas sobre dicho monto y el precio en que se enajenen los bienes.

Tratándose de bienes cuya inversión no es deducible en los términos de las fracciones II, III y IV del artículo 36 de esta Ley, se considerará como ganancia el precio obtenido por su enajenación.

