

TÓPICOS TRIBUTARIOS Y LEGALES SELECTOS EN MÉXICO



*Libro editado por:
La Barra Nacional
de Abogados
Fiscalistas de México, A.C.*

Coautores

Dr. Cid Oropiña Arturo Enrique
Dra. Delgado King Sandra Verónica
Post-Dr. González Guayda Jorge Eduardo
M.D.F. Jiménez Morales Arturo
LCP, LD y MEFI Lamadrid Márquez Carlos Manuel
L.C.P. y F. Osorno Navarrete Josué
Lic. en D., C.P. M.D.E. Verdalett Torres Jorge Alberto
Post-Dr. Zavala López Luis Miguel





La presente obra aborda los temas legales, fiscales y contables de actualidad aplicables a la República Mexicana, que fueron cuidadosamente seleccionados por cada uno de los coautores miembros de la Barra Nacional de Abogados Fiscalistas de México, A.C.

Este libro surge gracias al esfuerzo, dedicación y trabajo en equipo de 8 coautores de diversos Estados del país, lo que refleja la diversidad y la riqueza de perspectivas que convergen en el estudio de la tributación en la región.

Las trayectorias profesionales de cada uno de los coautores respaldan que cada capítulo cumple con los más altos estándares de calidad y precisión en la información presentada. De esta manera, buscamos proporcionar a los lectores una fuente confiable y actualizada de información.

Es importante destacar que este libro marca un precedente significativo, ya que representa la primera publicación en esta temática. Esperamos que esta obra contribuya de manera significativa al debate y al entendimiento de los desafíos y oportunidades que enfrentan nuestros Estados en materia de tributación nacional.

La obra está dirigida a abogados, contadores, administradores, impartidores de justicia y en general a todos aquellos profesionistas y estudiosos de las materias contable-tributarias en el ámbito nacional.

Se emite un especial agradecimiento tanto a los coautores como al comité directivo de la Barra Nacional de Abogados Fiscalistas, A.C. por su valioso e incondicional apoyo a lo largo del desarrollo del proyecto.

Página Legal

Primera edición
Octubre 2023

Derechos reservados conforme a la ley por los autores y por la institución editorial.
Barra Nacional de Abogados Fiscalistas, A.C.

Prohibida la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio, sin autorización escrita de la Barra Nacional de Abogados Fiscalistas, A.C.

Editado en México

Aviso de descarga de responsabilidad

Los autores de cada capítulo son los únicos responsables de que los manuscritos aportados son producto de su trabajo original y que los datos han sido obtenidos de manera ética. Además, manifiestan que sus trabajos no han sido previamente publicados o que no están siendo considerados en otra publicación. La Barra Nacional de Abogados Fiscalistas, A.C. no necesariamente comparte los criterios de los autores, cada uno de ellos es responsable de los comentarios, grados académicos y opiniones contenidos en sus trabajos y de las repercusiones que ellos pudieran ocasionar, haciéndose cada escritor responsable de sacar a salvo y en paz tanto a la Barra Nacional de Abogados Fiscalistas, A.C. como a cualquiera de sus miembros ante situaciones legales o de controversias ocasionados por sus escritos. La Barra Nacional de Abogados Fiscalistas, A.C. no valida ni es responsable de los títulos académicos proporcionados por cada autor.

Coautores

Dr. Cid Oropiña Arturo Enrique
Dra. Delgado King Sandra Verónica
Post-Dr. González Guayda Jorge Eduardo
M.D.F. Jiménez Morales Arturo
LCP, LD y MEFI Lamadrid Márquez Carlos Manuel
L.C.P. y F. Osorno Navarrete Josué
Lic.en D., C.P. y M. D. E. Verdalett Torres Jorge Alberto
Post-Dr. Zavala López Luis Miguel

Comité Directivo

Lic.en D., C.P. y M. D. E. Verdalett Torres Jorge Alberto, Presidente de la BNAFM..
Dr. Marco Antonio Sarmiento Tovilla, Vicepresidente de la BNAFM.

Coordinador

Post-Dr. Zavala López Luis Miguel

Diseñador de Portada

L.D.G. Lucía de los Ángeles Valdez Solís
(444)828-4914
luvalso29@gmail.com

Presentación

La Barra Nacional de Abogados Fiscalistas de México, A.C., es una Asociación conformada por profesionistas del Derecho Constitucional, Fiscal, Administrativo, Tributario, Financiero, etc., interesados en divulgar el conocimiento en materia Fiscal-Administrativa de nuestra Nación Mexicana.

Estimado lector, te presentamos un ejemplar de criterios sólidos emitidos por expertos en las diversas ramas jurídicas, contable y administrativas, con lo que se enriquece el saber jurídico en nuestro país, propalados por nuestros asociados con el único objetivo de hacer llegar a todo aquél estudiante del derecho una ventana al conocimiento jurídico de una de las materias más cambiantes y controvertidas y le permita analizar algunos elementos sustantivos y materiales en una realidad para matizar diversos resultados.

Este material será un parteaguas para que podamos brindar en un futuro nuevos elementos que permitan al estudiante interesado mantenerse actualizado.

Agradecemos a los profesionistas que colaboraron en la realización de esta obra, ya que sin sus aportes no hubiera sido posible dar a la luz el material realizado que ahora les presentamos.

Atentamente



Lic. y Mtro. Jorge Alberto Verdalett Torres
Presidente de la BNAFM



Dr. Marco Antonio Sarmiento Tovilla
Vicepresidente de la BNAFM

Mensaje del Coordinador

"Las que conducen y arrastran al mundo no son las máquinas, sino las ideas". Víctor Hugo

Y es que todo nació como una idea.

Sin embargo, la frase previa debe complementarse con la frase de Henry Ford que indica:

"Una visión sin ejecución es sólo alucinación".

Hay muchas ideas en el aire, pero, si no se materializan, no trascienden.

Un 28 de julio del 2022 se entabló una llamada con el presidente de la Barra Nacional de Abogados Fiscalistas, A.C., Jorge Alberto Verdalett Torres. En esta comunicación se planteó la propuesta de la edición del libro, siendo ese el inicio de la travesía.

Después de 15 meses de **trabajo en equipo**, henos aquí redactando el mensaje final con la satisfacción que arroja el hecho de haber cumplido, logro que no se hubiera podido realizar sin el incondicional apoyo de los coautores y el comité directivo a quienes les extiendo mi más sincero agradecimiento, respeto y admiración. He aprendido de todos y cada uno de ustedes, además de los conocimientos técnicos, su calidad humana, espíritu de colaboración y la gran hermandad que se vive en la organización a la que me siento orgulloso de pertenecer.

Finalmente, estimados lectores, anhelamos que el libro que tienen a la vista les sea de utilidad, especialmente, porque se ha buscado abordar los temas más importantes en materia de tributación nacional, con la finalidad de que los profesionales de la materia se mantengan actualizados. Asimismo, también aspiramos que este tipo de trabajos no se agoten con la publicación del libro, sino que motiven nuevos productos académicos.



Post-Dr Luis Miguel Zavala López

Índice Interactivo

<u>Glosario</u>	<u>(p.2)</u>
<u>Introducción</u>	<u>(p.9)</u>
<u>Paraísos Fiscales del Mundo</u>	<u>(p.11)</u>
<u>Inequidad en el Federalismo Hacendario Mexicano.</u>	<u>(p.24)</u>
<u>Análisis de problemáticas actuales de indemnización por responsabilidad patrimonial</u>	<u>(p.31)</u>
<u>La razón de negocios y la materialidad de los actos jurídicos.....</u>	<u>(p.52)</u>
<u>Las Normas de Información Financiera y sus efectos fiscales</u>	<u>(p.73)</u>
<u>Materialidad: un concepto “jurídico” erróneo</u>	<u>(p.118)</u>
<u>Prohibición de la disminución de pérdidas fiscales en fusión de sociedades:</u>	
<u>¿violación a derechos fundamentales?</u>	<u>(p.132)</u>
<u>Efectos fiscales de la discapacidad y desaparición forzada</u>	<u>(p.168)</u>
<u>La ilegalidad en las fichas de trámite del SAT.....</u>	<u>(p.209)</u>
<u>Ilegalidad de las notificaciones carentes del debido huso horario en México.....</u>	<u>(p.221)</u>
<u>Impuestos aplicables a los escritores de libros.....</u>	<u>(p.227)</u>
<u>Conclusiones</u>	<u>(p.242)</u>
<u>Bibliografía</u>	<u>(p.244)</u>

Glosario

A

Abuso fiscal: Uso indebido de la legislación tributaria para reducir la carga fiscal de una empresa, mediante el uso de estructuras o transacciones artificiales.

Activo contingente: Son los efectos de eventos pasados, y van a existir hasta que se realicen o eventos inciertos próximos que no controla la entidad por lo que no se reconoce contablemente.

Activo: Recurso controlado por una entidad, identificado, que esta medido en términos monetarios, esperando beneficios económicos que son consecuencia del pasado, que tienen consecuencias en la entidad.

Análisis detallado: Evaluación minuciosa de las circunstancias económicas y fiscales de cada caso en particular, que permite determinar el propósito económico real de una transacción o estructura comercial.

Anulabilidad: Se refiere a la posibilidad de anular un acto jurídico por algún vicio o defecto, como el error, el engaño, la violencia, entre otros.

Auditoría fiscal: Una revisión de la contabilidad de una empresa por parte del gobierno para asegurarse de que se han pagado los impuestos adecuados.

B

Beneficios fiscales legítimos: Ventajas fiscales previstas en la legislación tributaria que tienen como objetivo promover actividades económicas específicas o alentar ciertas conductas empresariales.

Buen juicio: La capacidad de tomar decisiones bien pensadas y basadas en la lógica y la razón.

C

Cambio en el patrimonio contable: En un determinado periodo cambios en el patrimonio contable de una entidad no lucrativa como consecuencia de la asociación de sus ingresos, costos, gastos.

Capacidad: Se refiere a la aptitud legal de una persona para realizar un acto jurídico, la cual depende de su edad, estado mental, entre otros factores.

Capital contable: Es el valor residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

Carga tributaria: Monto total de impuestos que una empresa o individuo debe pagar en un periodo determinado.

Causa: Se refiere al motivo o razón por la que se realiza un acto jurídico, como una compra, una donación,

una permuta, entre otros.

CCF: Código Civil Federal

CFC: Controlled Foreign Company. Compañía Extranjera Controlada.

CFF: Código Fiscal de la Federación

Consentimiento: Se refiere a la aceptación voluntaria y consciente de las condiciones de un acto jurídico por parte de las partes involucradas.

Contabilidad fiscal: La práctica de llevar registros financieros que cumplan con los requisitos fiscales y que sean utilizados para presentar declaraciones de impuestos precisas.

Contribuido: Son las aportaciones de los socios o propietarios que conforman la entidad.

Costo y gasto: En un periodo determinado de una entidad es la disminución de los activos o aumento de pasivos, con el objetivo de obtener ingreso y con un mal resultado sobre la utilidad o pérdida neta o patrimonio.

CPEUM: Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Creación de reservas: Separación de utilidades netas acumuladas por decisión de los propietarios con un objetivo en particular de una entidad.

CURIA: Es una base de datos que contiene información sobre los asuntos que son competencia del Tribunal de Justicia y el Tribunal General de la Unión Europea.

D

Declaración de impuestos: Una declaración financiera presentada por una empresa al gobierno que detalla sus ingresos, gastos y obligaciones fiscales.

Deducciones fiscales: Gastos que una empresa puede deducir de sus ingresos para reducir su carga fiscal.

Depreciación: La disminución del valor de un activo con el tiempo, que se refleja en la contabilidad y puede ser utilizada para reducir la carga fiscal de una empresa.

Disminución futura de beneficios económicos: Significa la posibilidad de una salida de recursos de la entidad, extinguiendo una obligación existente.

E

e.firma: Firma Electrónica

Entregables: En gestión de proyectos, producto o documento que muestra que una tarea, o una frase de esta, se ha completado.

Equilibrio de beneficios y riesgos fiscales: Evaluación cuidadosa y ponderada de los beneficios fiscales

legítimos y los riesgos fiscales asociados a una transacción o estructura comercial, que permite tomar decisiones informadas y evitar el abuso fiscal.

Estimaciones: Disminución del valor de activo donde la fecha y cuantía de cuando se van a realizar son inciertas y se reconocen contablemente cuando es probable que exista a la fecha de la valuación; ejemplos: estimación de cuentas incobrables, perdida por deterioro en los activos fijos e intangibles.

F

Federalismo: Es una forma de organización política en la que entidades autónomas e independientes se unen bajo un acuerdo común, compartiendo parte de su soberanía con un poder central para formar un Estado federal o confederal con el objetivo de garantizar la seguridad de todos los miembros de la unión, y se caracteriza por la existencia de dos niveles de gobierno y dos sistemas legales: el federal y el estatal.

Finalidad prevista en la ley tributaria: Objetivo que la ley tributaria persigue al otorgar un beneficio fiscal o establecer un requisito para su aplicación.

Forma legal: Forma en que se realiza una transacción o estructura comercial, que puede ser diferente al objetivo económico real y la finalidad prevista en la ley tributaria.

Formalidades: Se refiere a los requisitos formales que deben cumplirse para que un acto jurídico sea válido, como la firma de un contrato, la presencia de testigos, entre otros.

G

Ganado: Son las utilidades o en el caso que corresponda las pérdidas acumuladas agregando las reservas.

I

Identificada: La salida de recursos que se lleva a cabo en una entidad se debe poder aclarar, ya que tienen un propósito específico.

Impuestos: Cargos obligatorios impuestos por el gobierno sobre los ingresos, ganancias y propiedades de una empresa.

Ingreso: Incremento de activos o disminución de pasivos, obteniendo consecuencias buenas de la utilidad o pérdida neta en dado caso en el cambio neto en el patrimonio contable.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

ISR: Impuesto Sobre la Renta.

IVA: Impuesto al Valor Agregado

L

LCF: Ley de Coordinación Fiscal

LFDA: Ley Federal de Derechos de Autor

L GSM: Ley General de Sociedades Mercantiles

LISR: Ley del Impuesto Sobre la Renta

LIVA: Ley del Impuesto al Valor Agregado

LLC: Limited Liability Company. Compañía de Responsabilidad Limitada.

M

Materialidad fiscal: Es el conjunto de elementos objetivos, soportes documentales, tanto públicos como privados, mediante los cuales se puede demostrar que las operaciones son reales y que efectivamente se llevaron a cabo.

Materialidad: Se refiere a la importancia o relevancia de un acto jurídico en relación con los derechos y obligaciones de las partes involucradas.

Mobbing: Acoso laboral. El acoso laboral, también conocido por su anglicismo mobbing, hace referencia tanto a la acción de un hostigador u hostigadores conducente a producir miedo, terror, desprecio o desánimo en el trabajador afectado hacia su trabajo,¹ como el efecto o la enfermedad que produce en el trabajador.

Movimiento de propietarios: En un periodo determinado cambios en el capital contable en una entidad como consecuencia de los propietarios en base su inversión.

N

NIC: Normas Internacionales de Contabilidad.

No restringido: No tiene alguna limitación en el uso por parte de los patrocinadores.

Nulidad: Se refiere a la invalidez de un acto jurídico debido a la falta de cumplimiento de alguno de los requisitos mencionados anteriormente.

O

Objeto: Se refiere a la cosa o bien que es objeto de un acto jurídico, como una propiedad, un contrato, una herencia, entre otros.

Obligación presente: Es una responsabilidad económica, que se debe de cubrir en el futuro.

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)

Offshore: En términos empresariales, el offshoring se utiliza como sinónimo de deslocalización. Designa la actividad, por parte de empresas con sede en un determinado país, de trasladar o construir fábricas o centros de producción en otro país, donde por lo general enfrentarán menores costos en mano de obra, menor presión en leyes laborales, menor cantidad de normativas gubernamentales, reducción de otro tipo de costos, u otros beneficios cualesquiera desde el punto de vista del lucro económico para la empresa.

Origen de recursos: Durante un periodo determinado es el incremento de efectivo, derivado del decremento de otro activo diferente al efectivo, aumento de pasivos o por aumentar el capital contable o patrimonio contable.

P

Partidas Integrales: Se reconocen contablemente de manera separada los ingresos, costos o gastos en el capital contable y no incluirlas en las utilidades acumuladas en el Estado de flujo de efectivo y cambios en la situación financiera.

Pasivo contingente: Se origina por sucesos pasados, contablemente no se reconoce, hasta el momento que se llevan a cabo u ocurren.

Pasivo: Es la obligación de la entidad, virtualmente ineludible, identificada, medida en términos monetarios representando disminución próxima de los beneficios, por operaciones del pasado que afectan entidad.

Planeación fiscal: El proceso de evaluar estrategias fiscales para minimizar la carga fiscal de una empresa de manera legal.

Propósito económico legítimo: Objetivo real y sustancial de una transacción o estructura comercial, que está en línea con la finalidad prevista en la ley tributaria.

Provisiones: Son pasivos cuya cuantía o fecha de vencimiento son ciertas, cuando es posible que ocurra la salida de los beneficios contablemente se va a reconocer.

R

RAE: Real Academia de la Lengua Española

Razón de negocios: Criterio utilizado por las autoridades fiscales para evaluar si una transacción o estructura comercial tiene un propósito económico legítimo y no está diseñada únicamente para obtener ventajas fiscales.

Rescisión: Se refiere a la anulación de un acto jurídico por incumplimiento de las obligaciones contraídas por alguna de las partes involucradas.

RESICO: Régimen Simplificado de Confianza

Responsabilidad social empresarial (RSE): La práctica de las empresas de actuar de manera ética y responsable con sus empleados, clientes y la comunidad en general.

Restringido permanente: Limitando a la entidad por decisión de los patrocinadores y no expira a través del tiempo.

Restringido temporalmente: Limitando a la entidad por decisión de los patrocinadores y si expira en un tiempo determinado

Revocación: Se refiere a la decisión de una de las partes de dar por terminado un acto jurídico antes de que se haya cumplido completamente.

RFC: Registro Federal de Contribuyentes

RLFDA: Reglamento de la Ley Federal de Derechos de Autor

S

SAT: Servicio de Administración Tributaria

SCJN: Suprema Corte de Justicia de la Nación

T

Tasas impositivas: El porcentaje de impuestos que una empresa debe pagar sobre sus ingresos o ganancias.

Toma de decisiones informada: El proceso de recopilación de información relevante y objetiva para tomar decisiones empresariales bien informadas.

Transacción o estructura comercial artificial: Aquella que no tiene una justificación económica legítima y se realiza con el único propósito de obtener una ventaja fiscal.

U

UMA: Unidad de Medida y Actualización

Utilidad o pérdida integral: En un determinado periodo en una entidad que es lucrativa, cambio del capital ganado, como consecuencia de la utilidad o pérdida neta, mismas que son ingresos, costos o gastos que de acuerdo a NIF particular, se reconocen contablemente de manera separada en el capital contable y no incluirlas en las utilidades acumuladas ya que son a mediano o largo plazo y existe riesgo de no realizarse plenamente.

Utilidad o pérdida neta: Valor en un determinado tiempo de los ingresos ya restados sus costos y gastos, de una entidad.

V

Virtualmente ineludible: Existe la posibilidad, pero no certeza absoluta, de que se va a extinguir la obligación.

Introducción

Apreciable lector, frente a ustedes se encuentra el primer libro digital editado por la Barra Nacional de Abogados Fiscalistas de México, A.C., cuya escritura tiene por objeto resumir los temas de actualidad en materia de tributación y fiscalidad en la República Mexicana, llevada a cabo por especialistas en la materia de varios Estados, con la finalidad de impulsar una profesión fuerte y coherente en el país promoviendo el otorgamiento de servicios de la más alta calidad a la sociedad y a los usuarios.

La Barra Nacional de Abogados Fiscalistas está integrada no solo por abogados, sino por contadores y demás profesiones afines cuyos intereses convergen en la materia tributaria, lo que proporciona al libro los puntos de vista desde diferentes ángulos, pero siempre enfocado a la materia tributaria.

Los autores identificaron temas que particularmente estén causando mayor interés a nivel nacional e internacional y que se encuentren dentro de sus áreas de experiencia, para, posteriormente, estudiar las disposiciones tributarias aplicables y finalmente complementarlas con las interpretaciones personales de cada uno de ellos, estimulando de esta manera la superación del nivel académico y formación del contador y profesiones afines.

Este libro va en línea con la ideología de la Barra Nacional de Abogados Fiscalistas de México, A.C., al fomentar un conocimiento con tendencia global que va más allá del estudio local, permitiendo que los abogados, contadores y profesiones relacionadas, tengan una visión más amplia que posibilite realizar análisis comparativos entre Estados e identificando potenciales soluciones para su localidad basado en las acciones de otros.

El estudio está dirigido principalmente a los abogados y contadores de México, no obstante, también resulta de utilidad para las profesiones afines, empresarios e incluso para congresistas y políticos a cargo de realizar propuesta de reformas de ley en materia tributarias, incluso puede resultar de gran utilidad para los profesionistas estudiosos de la materia en otros países interesados en el conocimiento de las disposiciones locales.

El libro muestra un glosario y bibliografía globales, de todos los temas, sin embargo, cada capítulo también cuenta con su propio glosario y bibliografía en particular, permitiendo una más fácil identificación respecto a cada tema en particular. En lo que respecta a las conclusiones, éstas se encuentran solamente en cada capítulo.

La presente obra es el resultado de un gran trabajo en equipo, camaradería y hermandad de la Barra Nacional de Abogados Fiscalistas, A.C., donde cada uno de los autores aporta sus conocimientos con el único afán de fomentar el desarrollo profesional integral de los contadores dentro de su marco de confraternidad, sacrificando parte de su tiempo familiar sin un fin económico, con el propósito fundamental de aportar, por el placer de servir.

“Los grandes logros de cualquier persona generalmente dependen de muchas manos, corazones y mentes”.

Walt Disney

Paraísos Fiscales del Mundo

Autor:



Dr. Arturo Enrique Cid Oropiña

Trayectoria:

Doble Doctorado Honoris Causa nacional e Internacional por el Claustro Doctoral Global en México y por la American International School of law con sede en San Diego California USA. Doctorante en Derecho Fiscal, es Maestro en Derecho Constitucional y Amparo, Licenciado en Derecho y Licenciado en Contaduría. Profesor definitivo Universitario de la Benemérita Universidad Autónoma de Puebla. Socio fundador de la firma Oropiña y Asociados S. C dedicada a la Consultoría Contable-Fiscal, Auditoría de cuenta pública y privada, Compliance y Defensa Jurídica de Contribuyentes.

Desarrollo del tema

La cuestión de los paraísos fiscales ha sido ampliamente discutida tanto en México como a nivel internacional en el ámbito del derecho fiscal. Estas ubicaciones proporcionan ventajas fiscales y financieras que resultan atractivas para personas y empresas de diferentes países. No obstante, su presencia representa desafíos significativos para la equidad y la imparcialidad en los sistemas tributarios nacionales.

Se suele describir un paraíso fiscal como una nación o área geográfica que otorga beneficios fiscales notables a personas y compañías extranjeras. Estos beneficios pueden abarcar desde la eliminación o reducción significativa de impuestos sobre los ingresos hasta la falta de regulación financiera y la falta de

transparencia en las transacciones financieras. Esto permite que los individuos y empresas reduzcan al mínimo su carga tributaria y oculten activos y transacciones financieras.

La RAE define Paraíso Fiscal como "1. m. País o territorio donde la ausencia o parvedad de impuestos y controles financieros aplicables a los extranjeros residentes constituye un eficaz incentivo para atraer capitales del exterior".

En los territorios de baja tributación, conocidos como paraísos fiscales, se ha establecido un sistema que permite una estructura impositiva reducida o nula para el capital móvil que se encuentra fuera de su ubicación geográfica. Mientras tanto, los regímenes fiscales preferenciales se presentan cuando un país con un sistema tributario considerado "normal" otorga un trato especial a ciertas categorías de capital que ingresan al país (Molina y Pedraza, 2001).

Un paraíso fiscal se caracteriza por ser una jurisdicción en donde los que residen pagan escasos o nulos impuestos y no se realiza una comunicación y demostración fiscal eficaz con las autoridades tributarias de otros países (Molina y Pedraza, 2001).

Estos regímenes son favorables para la evasión y elusión de impuestos. El primero es la actividad de incumplir las obligaciones fiscales, mientras que el segundo planifica estratégicamente y dentro de la legalidad vigente el cómo aprovecharse de la poca tributación pagando menos impuestos (Suteu, 2017).

Para que un territorio sea considerado como paraíso fiscal, debe caracterizarse por la falta de impuestos para las rentas generadas por actividades económicas, la ausencia de intercambio efectivo de información fiscal de un país con otros, la carencia de transparencia en la aplicación de normas administrativas o legislativas y la falta de exigencia fiscal para motivar ir a esos lugares por motivos puramente tributarios (Molina y Pedraza, 2001).

Los paraísos fiscales se caracterizan principalmente por tener políticas tributarias favorables a la inversión extranjera, pero no se limitan solo a eso, ya que existen otras circunstancias que los distinguen como paraísos fiscales y no simplemente territorios con bajos impuestos. Según la OCDE, se identifican las siguientes características principales:

1. Bajos o nulos niveles de tributación.
2. Falta de transparencia, especialmente en la aplicación del sistema fiscal.
3. Deficiencias en el intercambio de información efectivo.
4. Ausencia de una actividad económica significativa en su jurisdicción.

Los paraísos fiscales se caracterizan por ofrecer facilidades en la operativa comercial-administrativa y financiera, permitiendo la libertad de movimiento de capitales tanto dentro como fuera del país o territorio. Además, cuentan con normativas mercantiles flexibles que permiten realizar una amplia variedad de operaciones. Estos lugares también ofrecen facilidades en el funcionamiento de las sociedades, evitando requisitos formales o contables complejos como contabilidad, auditoría e información fiscal (Fernández, 2003).

En un entorno de paraíso fiscal, el operador fiscal tiene la autonomía de generar información sobre su inversión y compartirla únicamente cuando lo considere oportuno. Esto implica la garantía del secreto bancario, donde no es necesario identificarse ni proporcionar información administrativa o comercial sobre el inversor. Además, se preserva el secreto tanto en el ámbito comercial como en el administrativo (Fernández, 2003).

La dinámica consiste en “eludir” las normas que no son convenientes y en “enviar a otro país” el dinero que se desea ocultar del sistema tributario. Esto no sólo afecta la recaudación de impuestos si no que se evaden otras responsabilidades como la penal, la regulación financiera y la transparencia. Así mismo, es un recurso para promover las actividades ilícitas de grupos selectos obteniendo ventaja en comparación de los menos poderosos, ya que los capitales suelen fugarse de países pobres a países ricos (Shaxson, 2019).

La erosión de la base imponible y el traslado de beneficios se aprovechan de lagunas legales y discrepancias entre legislaciones para mover de forma artificial los beneficios hacia jurisdicciones con menores impuestos. Esto ocurre debido a la falta de adaptación de la legislación a la economía digital. Grandes multinacionales suelen aprovechar esta situación al manipular precios internos, utilizar préstamos internos y ubicar activos intangibles estratégicamente, todo con el objetivo de declarar sus ganancias en países con impuestos bajos y así pagar la menor cantidad posible (Casanovas, 2019).

Existen diferentes paraísos fiscales, entre los cuales se encuentran el fiscal clásico para ubicar operaciones financieras específicas, extensión geográfica la cual abarca un Estado o sólo una parte con un régimen especial conocido como oasis, y del privilegio fiscal que es la ocultación, los cuales son creados en su propia legislación y se originan en las zonas de sombra dentro de las legislaciones internas e internacionales (Suteu, 2017).

Además, se establecen una serie de criterios adicionales para identificar a las jurisdicciones consideradas como paraísos fiscales, como el empleo de definiciones artificiales de base imponible, la falta de aplicación de los criterios de precios de transferencia establecidos por la OCDE, la existencia de exenciones para las rentas provenientes del extranjero, la posibilidad de negociar con las autoridades fiscales las condiciones de imposición o acuerdos (rulings) y finalmente la reputación internacional como paraíso fiscal o la promoción activa de dicha reputación a través de publicidad propia o pruebas de reputación conocido también como "reputation test" (Suteu A. 2017).

Existen dos formas de clasificar a los paraísos fiscales. La primera es a través de una lista cerrada, conocida como "lista negra", elaborada por algunos estados. Sin embargo, estas listas pueden ser limitadas y no incluyen a todos los territorios considerados como paraísos fiscales. La segunda forma es mediante un sistema que compara la tributación efectiva o nominal del país de origen con la del paraíso fiscal. Si la tasa efectiva de impuesto sobre la renta en el paraíso fiscal es cero o al menos un 50% inferior a la del país de origen, se considera como un país o territorio de baja o nula imposición (Chávez, 2014).

Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), los paraísos fiscales actualmente reconocidos son: Andorra, Arabia Saudí, Aruba, Antigua y Barbuda, Antillas Neerlandesas, Bahamas, Bahrein, Bermudas, Belice, Chipre, Dominica, Emiratos Árabes Unidos, Fiji, Gibraltar, Granada, Guernesey, Hong Kong, Islas Caimán, Islas Cook, Islas Turcas y Caicos, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes de los Estados Unidos, Islas Marianas, Isla de Jersey, Isla de Man, Jamaica, Jordania, Líbano, Liberia, Liechtenstein, Luxemburgo, Malta, Mauricio, Montserrat, Nauru, Omán, Panamá, Reino Unido, Samoa, San Cristóbal y Nieves, San Marino, San Vicente y las Granadinas, Santa Lucía, Seychelles, Suiza, Uruguay y Vanuatu.

Por ejemplo, el Gran Ducado de Luxemburgo es un destino popular para la banca y la inversión, con más de 200 bancos y 1,800 fondos de inversión. Su principal ventaja radica en su favorable sistema

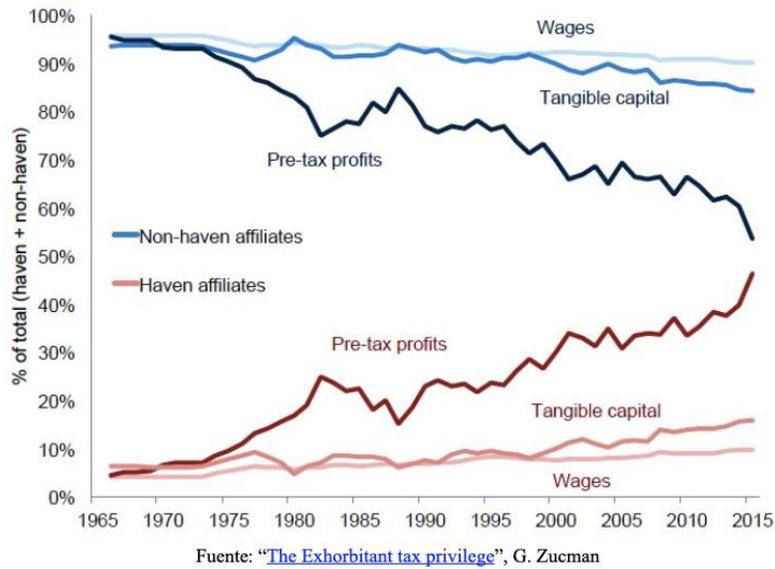
fiscal para inversores y empresas. Aunque está ubicado en la Unión Europea, los no residentes en Luxemburgo no están sujetos a impuestos sobre la renta, ganancias de capital o transmisiones de patrimonio. Las leyes protegen la privacidad de los clientes, lo que impide a las autoridades de otros países investigar sin pruebas de actividad criminal. Sin embargo, para acceder a servicios bancarios especiales se requiere contar con sumas considerables (Chávez, 2014).

Según el economista Gabriel Zucman, debido a la falta de transparencia en el sistema bancario, una gran cantidad de dinero perteneciente a personas físicas se encuentra depositado en paraísos fiscales. En 2014, se estimaba que esta cantidad alcanzaba los 7.600 billones de dólares, lo que representa aproximadamente el 8% de la riqueza mundial de los hogares. Sorprendentemente, el 80% de este dinero no fue declarado en los países de origen, lo que resultó en una pérdida de 190 billones de dólares en impuestos a nivel global. Estos impuestos, que deberían haber sido recaudados a través de impuestos sobre la renta (65%), sucesiones (30%) y patrimonio (5%), no fueron pagados (Casanovas, 2019).

Las consecuencias económicas, desventajas y amenazas de los paraísos fiscales, recae en la fuga de capitales y utilidades, que imposibilita regular y administrar la fuga de fondos hacia el exterior. Esto trae consigo una alteración en el ámbito distributivo y social, ya que el evasor goza de utilidades sin gravamen alguno, mismo que perjudica la competencia en el mercado, ya que estas empresas están en una posición ventajosa económicamente, ya que las empresas transnacionales pueden declarar sus impuestos en la jurisdicción que le permita pagar menos. Esta situación, induce a los Estados a soportar una mayor carga fiscal para compensar dichas pérdidas. (Molina y Pedraza, 2001).

Los datos demuestran que las empresas solo trasladan la contabilidad de sus beneficios a los paraísos fiscales. Un gráfico basado en datos de multinacionales estadounidenses muestra este fenómeno (Tabla 1).

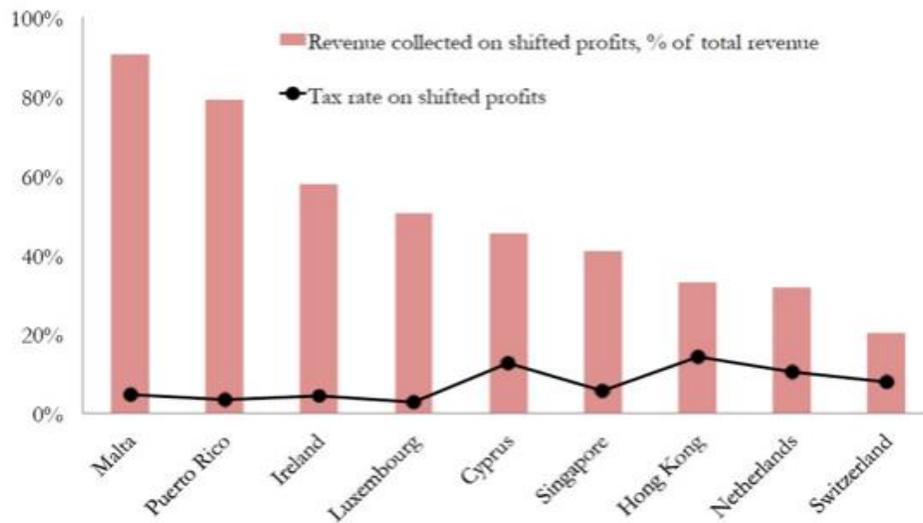
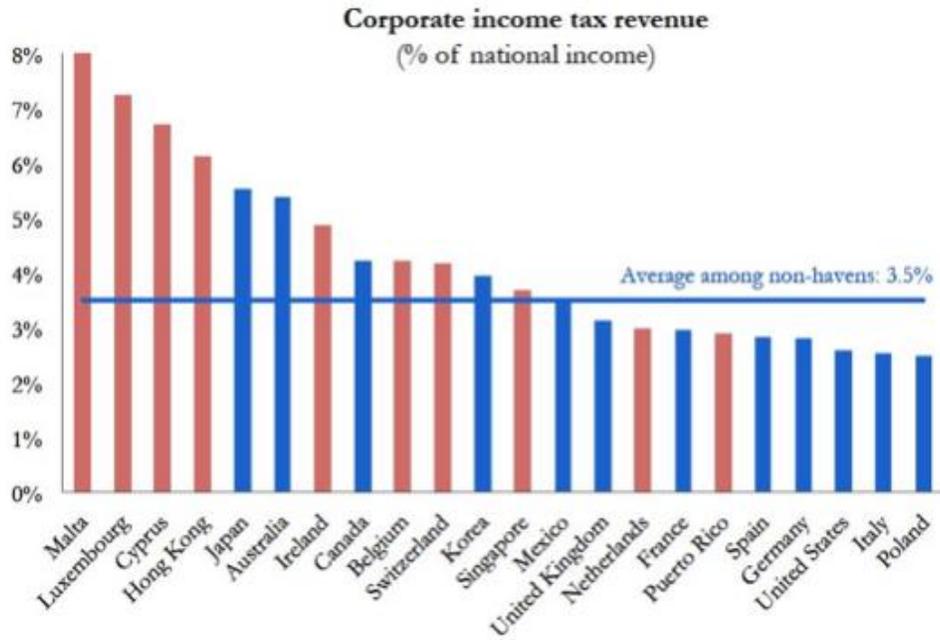
Tabla 1. *Comparación de beneficios entre un paraíso fiscal y uno que no lo es*



El gráfico anterior muestra que, mientras el porcentaje de salarios y capital físico en los paraísos fiscales se mantiene estable, los beneficios contables antes de impuestos han aumentado significativamente desde mediados de los años 80. Esto significa que los beneficios han crecido considerablemente, pero no su actividad económica. Por otro lado, en países no considerados como paraísos fiscales ha ocurrido lo contrario (Casanovas, 2019).

Asimismo, a pesar de no atraer actividad económica significativa, los paraísos fiscales obtienen grandes ingresos al atraer beneficios contables a sus jurisdicciones (Tabla 2).

Tabla 2. Comparación de ingresos por impuesto sobre la renta de sociedades



Fuente: "The Exorbitant tax privilege", G. Zucman

Estos países recaudan una cantidad considerable a través de impuestos de sociedades, como se muestra en el primer gráfico, donde la recaudación es mucho mayor en los paraísos fiscales en comparación con otros países que no lo son. El segundo gráfico (inferior) revela cómo logran esto: aplicando tipos impositivos muy bajos, los paraísos fiscales atraen una gran cantidad de beneficios contables desde el extranjero. Sorprendentemente, muchos de estos paraísos fiscales pertenecen a la Unión Europea, lo que

contradice el objetivo de mejorar la cohesión económica, social y territorial, así como la solidaridad entre los países de la UE (Casanovas, 2019).

Este contexto hace reflexionar que mientras los ciudadanos y empresas residentes de un país están obligados al cumplimiento y pago de sus impuestos, injustamente aquellos que pueden radicar en dos sistemas de regímenes fiscales gozan de una exención mayoritaria siempre y cuando no generen ingresos en dicho territorio (Suteu, 2017).

Además, los paraísos fiscales pueden generar una competencia desleal entre los países. Si un país ofrece beneficios fiscales significativos a través de la creación de zonas francas o regímenes fiscales especiales, puede atraer inversiones y empresas extranjeras a expensas de otros países. Esto puede resultar en una fuga de capitales y una disminución de la base imponible de los países afectados.

Los territorios fiscales atractivos y opacos son los principales causantes de la evasión y la elusión fiscales a nivel internacional. Estas prácticas tienen efectos perjudiciales que no son considerados por las multinacionales, ya que consideran que cumplen con la ley. Esta situación revela que las normas internacionales de impuestos están desactualizadas y no se adaptan a la nueva era de la economía global y digital. Tanto los países desarrollados como los no desarrollados experimentan una disminución en sus ingresos fiscales (Marulanda y Heredia, 2016).

En los últimos años se han propuesto diferentes soluciones para abordar este problema, pero generalmente se han enfocado en medidas parciales o limitadas a países específicos, a pesar de ser un desafío vinculado a la globalización financiera. Según Zucman, estas medidas han fracasado debido a la falta de sanciones y verificaciones. Además, la cooperación internacional es fundamental para implementar cualquier medida de manera efectiva (Soto, 2022).

Josep Stiglitz propuso doce medidas para combatir los paraísos fiscales y lograr su eliminación efectiva. Estas medidas incluyen la creación de registros públicos de beneficiarios, el intercambio automático de información, la publicación de información societaria, sanciones para quienes operen con paraísos fiscales, la transparencia en los acuerdos de multinacionales, la supervisión de proveedores legales offshore, la divulgación de nombres en operaciones inmobiliarias internacionales, la limitación de compañías por agente, la responsabilidad institucional con miembros independientes, la protección de

informantes, la mejora continua de leyes de transparencia y la vigilancia de las medidas implementadas (Grasso, 2016).

La OCDE ha establecido medidas rigurosas para combatir enfrentar este tipo de regímenes. Una de ellas es la inclusión de legislación CFC (Controlled Foreign Company), donde en el caso de una empresa que se beneficia de regímenes fiscales preferenciales, las ganancias obtenidas se atribuirán directamente a la base imponible del accionista o titular de participaciones en la empresa en su lugar de residencia, incluso si esas ganancias no se distribuyen. Esto evita el aplazamiento en el pago de impuestos.

Por otro lado, la OCDE ha indicado que en el caso de ingresos obtenidos en el extranjero que estén relacionados o vinculados con paraísos fiscales, los métodos para evitar la doble tributación internacional no serán aplicables (Soto, 2022). Asimismo, la OCDE ha optado por establecer las mecánicas siguientes:

1. Implementar mecanismos que permitan acceder a la información bancaria con fines fiscales, eliminando obstáculos y contando con una colaboración efectiva por parte de las autoridades.
2. Fortalecer los programas de intercambio de información relevante sobre paraísos fiscales, para que los países interesados puedan compartir y acceder a dicha información.
3. Instar a los países a denunciar los tratados existentes con paraísos fiscales y evitar la celebración de nuevos acuerdos en el futuro.
4. Tomar medidas necesarias para hacer cumplir las reclamaciones y demandas fiscales de otros países, evitando la falta de apoyo en la ejecución de solicitudes.
5. Abordar las preocupaciones sobre el cumplimiento extraterritorial en asuntos fiscales.
6. Emitir listas negras de jurisdicciones consideradas como paraísos fiscales.

En México, se han adoptado acciones internas para desincentivar el uso de paraísos fiscales. Entre ellas, se han implementado medidas contra la elusión fiscal y regulaciones de precios de transferencia con el objetivo de prevenir la manipulación de precios entre entidades relacionadas en distintas jurisdicciones. Asimismo, se han fortalecido los mecanismos de auditoría y control fiscal para detectar y sancionar la evasión de impuestos y el uso indebido de estructuras offshore.

Asimismo, las sanciones en México por evasión fiscal a través de paraísos fiscales incluyen el pago de impuestos pendientes y multas de hasta el 75% de los impuestos omitidos. El intercambio de información

con otros gobiernos ha sido una herramienta efectiva para las autoridades fiscales, lo que ha llevado a muchos contribuyentes a revisar sus estrategias y regularizar sus obligaciones tributarias en México. Algunos contribuyentes también han aprovechado incentivos como el reciente "decreto de repatriación" (Deloitte).

Sin embargo, a pesar de los avances realizados, persiste el desafío de combatir los paraísos fiscales. La globalización y la digitalización han dificultado aún más la tarea de monitorear y gravar de manera adecuada las transacciones financieras internacionales. Además, las estrategias en constante evolución para eludir y evadir impuestos plantean nuevos desafíos para las autoridades fiscales.

En resumen, los paraísos fiscales son jurisdicciones que proporcionan beneficios fiscales atractivos a nivel internacional, como la reducción o ausencia de impuestos, falta de regulación financiera y opacidad en los flujos de capital. Estas características permiten a individuos y empresas disminuir su carga tributaria y ocultar sus activos y transacciones financieras. Sin embargo, esta práctica plantea desafíos importantes en términos de justicia fiscal y equidad en los sistemas tributarios a nivel global.

La utilización de estos territorios como medios de evasión y elusión de impuestos resulta en grandes pérdidas para países, contribuyentes y organizaciones internacionales, generando un grave y alto impacto en sus economías. Es fundamental contar con legislación que promueva la transparencia y el intercambio de información de manera permanente, actualizada y automática, en lugar de depender de solicitudes específicas entre los países y los contribuyentes., con el fin de eliminar la opacidad y obtener un conocimiento real de las actividades financieras.

Para evitar una desconfianza entre países y sus relaciones con las organizaciones internacionales, es necesaria la coordinación a nivel global, ya que las acciones individuales de cada Estado no pueden resultar efectiva sin la cooperación de los demás. Asimismo, es crucial contar con mecanismos y herramientas adecuadas para controlar el cumplimiento de las normas internacionales, que garantice el cumplimiento de los estados.

Conclusiones

En resumen, los paraísos fiscales son jurisdicciones que proporcionan beneficios fiscales atractivos a nivel internacional, como la reducción o ausencia de impuestos, falta de regulación financiera y opacidad en los flujos de capital. Estas características permiten a individuos y empresas disminuir su carga tributaria y ocultar sus activos y transacciones financieras. Sin embargo, esta práctica plantea desafíos importantes en términos de justicia fiscal y equidad en los sistemas tributarios a nivel global.

La utilización de estos territorios como medios de evasión y elusión de impuestos resulta en grandes pérdidas para países, contribuyentes y organizaciones internacionales, generando un grave y alto impacto en sus economías. Es fundamental contar con legislación que promueva la transparencia y el intercambio de información de manera permanente, actualizada y automática, en lugar de depender de solicitudes específicas entre los países y los contribuyentes., con el fin de eliminar la opacidad y obtener un conocimiento real de las actividades financieras.

Para evitar una desconfianza entre países y sus relaciones con las organizaciones internacionales, es necesaria la coordinación a nivel global, ya que las acciones individuales de cada Estado no puede resultar efectiva sin la cooperación de los demás. Asimismo, es crucial contar con mecanismos y herramientas adecuadas para controlar el cumplimiento de las normas internacionales, que garantice el cumplimiento de los estados.

Glosario

- RAE:** Real Academia de la Lengua Española
- OCDE:** Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)
- LLC:** Limited Liability Company. Compañía de Responsabilidad Limitada.
- Offshore:** En términos empresariales, el offshoring se utiliza como sinónimo de deslocalización. Designa la actividad, por parte de empresas con sede en un determinado país, de trasladar o construir fábricas o centros de producción en otro país, donde por lo general enfrentarán menores costos en mano de obra, menor presión en leyes laborales, menor cantidad de

normativas gubernamentales, reducción de otro tipo de costos, u otros beneficios cualesquiera desde el punto de vista del lucro económico para la empresa.

CFC: Controlled Foreign Company. Compañía Extranjera Controlada.

Bibliografía

Molina E. y Pedraza M. (2001). *Paraísos Fiscales: Una aproximación a escala global*. OIKONOMOS, Revista Científica de Ciencias Económicas. A1. (Vol.2), <https://core.ac.uk/reader/228415320>

RAE. *Paraíso* / *Diccionario de la lengua española*. «Diccionario De La Lengua Española» - Edición Del Tricentenario. <https://dle.rae.es/para%C3%ADso>

Shaxson N. (2019). *Combatir los paraísos fiscales*. International Monetary Fund. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/spa/2019/09/pdf/tackling-global-tax-havens-shaxon.pdf>

Suteu, A. (2017). *Paraísos fiscales Análisis jurídico e instrumentos de clasificación*. Universitas Miguel Hernández. <http://dspace.umh.es/bitstream/11000/7101/1/TFG-ANCA%20ALINA%2c%20SUTEU.pdf>

Soto, V. (2022). *Medidas para enfrentar los paraísos fiscales en el derecho comparado*. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. N° 27-22. https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/33611/1/N_27_22_Paraisos_fiscales.pdf

Deloitte (s.f.). *Invertir en “paraísos fiscales” no es, necesariamente, un delito*. México. <https://www2.deloitte.com/mx/es/pages/dnoticias/articles/invertir-en-paraisos-fiscales.html>

Fernández, M. (2003). *Las medidas antiparaíso fiscal establecidas en la normativa española*. Universidad San Pablo-CEU, Madrid.

https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/96775/las_medidas_antiparaiso_fiscal_establecidad_en_la_norativa.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Casanovas, E. (2019, May 22). Paraísos fiscales: ¿un desafío para la Unión Europea? *Agenda Pública*. <https://agendapublica.elpais.com/noticia/14242/paraisos-fiscales-desafio-union-europea>

Grasso, D. (2016). 12 consejos de un nobel de Economía para acabar con los paraísos fiscales. *elconfidencial.com*. https://www.elconfidencial.com/economia/papeles-panama/2016-11-16/stiglitz-papeles-de-panama-paraisos-fiscales_1290452/

Marulanda, H. y Heredia L. (2016). *Paraísos fiscales: una línea de contradicción entre la formalidad y la materialidad*. *Revista de Derecho Fiscal*, 8, 131-155. <https://www.gonzalezmebarakconsultoresjuridicos.co/assets/lecturas/paraiso.pdf>

Chávez, J. L. (2014). Los paraísos fiscales y su impacto global en América Latina (México). *Revista CIMEXUS*, Vol. IX, No. 2.

Inequidad en el Federalismo Hacendario Mexicano

Autor:



Arturo Enrique Cid Oropiña

Trayectoria:

Doble Doctorado Honoris Causa nacional e Internacional por el Claustro Doctoral Global en México y por la American International School of law con sede en San Diego California USA. Doctorante en Derecho Fiscal, es Maestro en Derecho Constitucional y Amparo, Licenciado en Derecho y Licenciado en Contaduría. Profesor definitivo Universitario de la Benemérita Universidad Autónoma de Puebla. Socio fundador de la firma Oropiña y Asociados S. C dedicada a la Consultoría Contable-Fiscal, Auditoría de cuenta pública y privada, Compliance y Defensa Jurídica de Contribuyentes.

Desarrollo del tema

El federalismo plantea desafíos en la distribución equitativa de la riqueza. La descentralización del poder puede llevar a una falta de coordinación entre los niveles de gobierno, generando disparidades económicas y sociales entre las regiones. Asimismo, la descentralización implica desafíos en la asignación de impuestos y transferencias, donde la Ley de Coordinación Fiscal busca asegurar la coordinación entre los niveles de gobierno. En este ensayo se explican las definiciones del Federalismo y el Federalismo Fiscal en el que se basa el sistema fiscal de distribución de la riqueza en México, así como un análisis de lo que comprenden los ingresos y participaciones de los Estados.

También se abordan las dificultades que presenta el Federalismo como las disparidades significativas en términos de desarrollo económico.

Finalmente, se proponen soluciones para que la redistribución fiscal esté basada en la autonomía y la equidad con el fin de una redistribución más justa de la riqueza, solidaridad y cooperación entre las regiones para lograr un equilibrio y una justicia distributiva acorde a las necesidades de cada Estado.

Se plantea como hipótesis de este artículo, que el pacto federal como forma de estado trae consigo una inequidad en la justa distribución de la riqueza.

La propuesta es, que la riqueza que cada contribuyente produce y que genera contribuciones; estas contribuciones en su mayoría se aprovechen en su localidad.

Por otro lado, el análisis y crítica contempla que lo importante no es tanto la recaudación si no la retribución. La descentralización del poder y la administración de recursos inherentes al federalismo pueden ocasionar una falta de coordinación efectiva entre los distintos niveles de gobierno en la redistribución del ingreso.

El federalismo (conocido también como descentralización) es una forma de organización política en la que entidades autónomas e independientes se unen bajo un acuerdo común, compartiendo parte de su soberanía con un poder central para formar un Estado federal o confederal con el objetivo de garantizar la seguridad de todos los miembros de la unión, y se caracteriza por la existencia de dos niveles de gobierno y dos sistemas legales: el federal y el estatal (Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República. (1998). *El federalismo mexicano (Elementos para su estudio y análisis)*. Tercera edición. México: LVI Legislatura del Senado de la República).

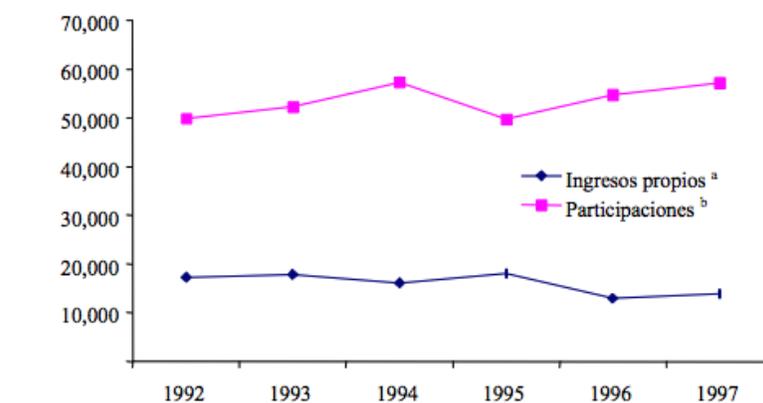
El federalismo fiscal implica un sistema fiscal en el que participan diferentes niveles de gobierno y enfrenta desafíos relacionados con la organización del sector público y la eficiente provisión de bienes públicos. También busca abordar el problema de asignación óptima de impuestos regionales y federales, así como el diseño de transferencias entre la Federación, los Estados miembros y los Municipios (Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República. (2001). *El federalismo fiscal en México*. México).

La Ley de Coordinación Fiscal (LCF) en México es una ley complementaria que tiene como objetivo establecer las facultades tributarias y los límites del gasto para cada nivel de gobierno. Fue promulgada en 1980 para facilitar la asignación de las transferencias de recursos y asegurar una coordinación efectiva en materia fiscal entre los diferentes niveles de gobierno (Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República. (2001). *El federalismo fiscal en México*. México).

Las participaciones son transferencias de recursos a las entidades para compensar la pérdida de ingresos por ceder facultades tributarias al gobierno central, mientras que las aportaciones respaldan la descentralización de responsabilidades hacia los estados. Ambas tienen como objetivo asegurar servicios públicos mínimos y reducir las disparidades regionales. Sin embargo, las entidades federativas deben rendir cuentas sobre el uso de las aportaciones, a diferencia de las participaciones (Centro de Investigación Económica y Presupuestaria (2021). Para entender el federalismo fiscal mexicano. Recuperado de <https://ciep.mx/para-entender-el-federalismo-fiscal-mexicano/>). Las asignaciones de participaciones a las entidades fluctúan en función de las variaciones en la recaudación federal las hace sensibles a los cambios en los ciclos económicos.

La siguiente gráfica (gráfica 1) ilustra el cambio en las participaciones netas asignadas a los estados (sin incluir las transferidas a municipios) y los ingresos estatales a lo largo del tiempo (Merino, G. (s.f.). *Federalismo fiscal: diagnóstico y propuestas*. En *Una agenda para las finanzas públicas de México* (pp. n/a)).

Gráfica 1. Ingresos propios y participaciones netas de los estados



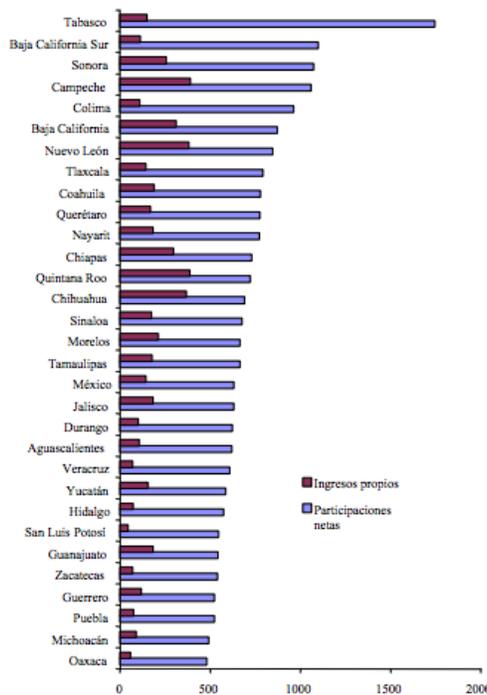
^a Impuestos, derechos y aprovechamientos.

^b Excluye participaciones a municipios.

Fuente: elaboración propia con datos de SHCP. Excluye al Distrito Federal.

Se observa una marcada diferencia entre el monto de las participaciones y los ingresos estatales. Por otro lado, se puede observar una amplia variación entre los estados en términos de los ingresos propios per cápita, aunque no tan pronunciada como en el caso de las participaciones (Gráfica 2). Además, la correlación entre las participaciones per cápita y los ingresos propios de los estados es débil (0.31, excluyendo al Distrito Federal). Estas diferencias reflejan un desequilibrio horizontal significativo en México (Merino, G. (s.f.). *Federalismo fiscal: diagnóstico y propuestas. En Una agenda para las finanzas públicas de México* (pp. n/a)).

Gráfica 2. Participaciones e ingresos propios per capita.



Fuente: Elaboración propia con datos de SHCP.

Entre los desafíos y críticas del Federalismo, se reflexiona que debido a la autonomía regional que caracteriza al federalismo, cada estado o región tiene la capacidad de establecer sus propias políticas económicas y fiscales. Esto puede resultar en disparidades significativas en términos de desarrollo económico y oportunidades entre las diferentes regiones.

Además, el federalismo puede generar competencia fiscal entre las regiones, ya que los gobiernos regionales pueden ofrecer incentivos fiscales atractivos para atraer inversiones y empresas. Esto puede resultar en una carrera hacia el fondo, donde los gobiernos compiten por reducir impuestos y ofrecer

beneficios a las empresas, lo que a su vez reduce los recursos disponibles para programas sociales y servicios públicos.

La mayoría de los municipios enfrentan déficit financiero y los gobiernos estatales también tienen dificultades financieras, acumulando deudas que se atribuyen a la mala administración y la insuficiencia de ingresos. Esto hace que el sistema sea insostenible desde el punto de vista financiero. La falta de recursos limita la calidad de los servicios y dificulta la capacidad de respuesta frente a problemas de seguridad (Saenz, L. (2016). La corrupción y la crisis del federalismo. Milenio. Recuperado de <https://www.milenio.com/opinion/liebano-saenz/paralaje/la-corrupcion-y-la-crisis-del-federalismo>).

Una posible solución para lograr una justa redistribución de la riqueza y garantizar el uso adecuado de los impuestos recaudados por cada estado en beneficio propio es mediante la implementación de un sistema de redistribución fiscal basado en la autonomía y la equidad. Esto implica que los impuestos recaudados en cada estado se destinen principalmente a financiar los servicios y programas públicos dentro de ese mismo estado.

Para lograr esto, se requeriría una reforma fiscal que otorgue una mayor autonomía fiscal a los estados, permitiéndoles retener una proporción significativa de los impuestos recaudados en su territorio. Al mismo tiempo, se establecerían mecanismos de redistribución equitativa entre los estados para asegurar que las regiones menos desarrolladas reciban el apoyo necesario para su progreso.

Es fundamental fortalecer los mecanismos de transparencia y rendición de cuentas para prevenir la corrupción y garantizar que los recursos se utilicen de manera adecuada y en beneficio de la población. Esto implica una mayor participación ciudadana en la toma de decisiones sobre la asignación de recursos y la supervisión de su uso. Esto permitiría impulsar la generación de riqueza interna y reducir la dependencia de recursos externos.

La implementación de estas medidas permitirá avanzar hacia una redistribución más justa de la riqueza, donde los impuestos recaudados por cada estado se utilicen de manera eficiente y en beneficio propio. Al mismo tiempo, se promoverá la solidaridad y cooperación entre las regiones para lograr un equilibrio y una justicia distributiva adecuada.

Conclusiones

En resumen, el federalismo es un modelo de Estado que busca conciliar la unidad política con la diversidad cultural y regional. Proporciona autonomía a las regiones, fomenta la participación ciudadana y promueve la cooperación entre los diferentes niveles de gobierno. Es importante tener en cuenta que las desigualdades en la distribución de la riqueza no son inherentes al federalismo en sí, sino más bien a la forma en que se implementa y se gestionan los recursos en cada país.

El implementar un sistema de redistribución fiscal basado en la autonomía y la equidad, fortaleciendo la transparencia y la participación ciudadana, y promoviendo el desarrollo local, sería una solución para asegurar que los ingresos generados en cada estado se utilicen de manera más eficiente y en beneficio propio. Esto garantizaría un mayor bienestar y desarrollo para cada estado, considerando sus propias capacidades y necesidades.

Con base en lo expuesto en este ensayo, se confirma que la hipótesis planteada es verdadera, ya que las contribuciones recaudadas por medio del pacto federal de cada estado y municipio, que provienen de toda la nación, se concentran en el gobierno federal. Sin embargo, al regresar a las localidades, estos recursos se distribuyen de manera insuficiente para áreas vitales como salud, seguridad, educación, infraestructura y vivienda. Lamentablemente, estos recursos también se ven afectados por la corrupción, lo cual agrava aún más la situación.

Glosario

LCF: Ley de Coordinación Fiscal

Federalismo: Es una forma de organización política en la que entidades autónomas e independientes se unen bajo un acuerdo común, compartiendo parte de su soberanía con un poder central para formar un Estado federal o confederal con el objetivo de garantizar la seguridad de todos los miembros de la unión, y se caracteriza por la existencia de dos niveles de gobierno y dos sistemas legales: el federal y el estatal.

Bibliografía

Centro de Investigación Económica y Presupuestaria (2021). *Para entender el federalismo fiscal mexicano*. Recuperado de <https://ciep.mx/para-entender-el-federalismo-fiscal-mexicano/>

Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República. (1998). *El federalismo mexicano (Elementos para su estudio y análisis)*. Tercera edición. México: LVI Legislatura del Senado de la República.

Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República. (2001). *El federalismo fiscal en México*. México.

Merino, G. (s.f.). Federalismo fiscal: diagnóstico y propuestas. En Una agenda para las finanzas públicas de México (pp. n/a). Recuperado de <https://ftp.itam.mx/pub/academico/inves/CEA/Capitulo4.pdf>

Saenz, L. (2016). La corrupción y la crisis del federalismo. Milenio. Recuperado de <https://www.milenio.com/opinion/liebano-saenz/paralaje/la-corrupcion-y-la-crisis-del-federalismo>

Análisis de las problemáticas actuales de la indemnización por responsabilidad patrimonial

Autor:



Dra. Sandra Verónica Delgado King

Trayectoria:

Abogada por la Universidad de Guadalajara. Maestra en Derecho Penal por la misma. Maestra en Derecho Administrativo por la UNAM (mención honorífica). Doctora en Derecho por la Universidad Marista. El 17 de mayo de 2023 se me adscribió como Jueza de Primera Instancia al Juzgado Segundo de lo Civil en el Vigésimo Partido Judicial, en Puerto Vallarta, Jalisco, cargo que inicié a ejercer a partir del día 18 del mismo mes y año. Ha desempeñado diversos cargos públicos, entre ellos, secretaria de Acuerdos del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, así como también del entonces Tribunal Administrativo del Estado de Jalisco; directora administrativa del Instituto de Estudios del Federalismo Prisciliano Sánchez y directora de evaluación y seguimiento de la Sindicatura del Ayuntamiento de Guadalajara. Fundó su despacho, el cual funciona con ella como directora general y fundadora de DELHER y asociados, a partir de agosto de 2016 al 16 de mayo de 2023. Además de tener experiencia académica, como expositora y escritora.

Palabras clave: indemnización, vínculo, daño, actuación irregular, servidores públicos, autoridades, cálculo, daño moral, daño psicológico, daño patrimonial.

Introducción

Que un Estado pague a los particulares por la mala actuación de las y los servidores públicos que lo componen, es la señal más evidente de que, en una democracia se pretende hacer lo correcto, tan es así que, de no hacerlo, se compromete a indemnizar a las personas particulares por los daños que cause esa mala actuación.

Sin embargo, aunque diversos países reconocen esta responsabilidad, en México es relativamente reciente que esta figura comenzó a operar, con las consiguientes problemáticas de un Estado que tiene de manera cotidiana, el actuar de manera irregular de las personas que laboran en el servicio público.

Así, el primer cuestionamiento siempre será ético: ¿qué tan adecuado y correcto es que se destine parte de los ingresos del Estado para indemnizar a las personas físicas y morales, de las actuaciones irregulares de quienes laboran en el servicio público?

Ahora bien, en épocas anteriores no existía ni siquiera la posibilidad de formular la pregunta anterior en México, pero sí existía la inquietud de que el Estado debía hacerse responsable de las malas actuaciones de las y los servidores públicos, indemnizando a quienes sufrieran un daño por ellas; pero lo cierto es que, fue hasta el 14 de junio de 2002, que se publicó en el Diario Oficial de la Federación la reforma a la denominación del título cuarto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como la adición de un segundo párrafo a su artículo 113.

Fue así como el pueblo soberano, a través del Congreso de la Unión, incluyó en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos la obligación del Estado de hacerse cargo, monetariamente, del actuar irregular de sus servidores públicos, siempre que provocara daño y que éste pudiera vincularse a esas indebidas actuaciones.

Entonces, ya no resultaba necesario involucrar a las personas afectadas en procedimientos de responsabilidad administrativa para sancionar a los servidores públicos, de hecho, ni siquiera se buscaría esa sanción, sino que se reclamaría al Estado el pago correspondiente, que tendría que realizarse siempre que se acreditara, como ya se indicó, el actuar irregular del o la servidora pública, el daño causado y el vínculo entre ellos, pero además de lo anterior, que el particular no tuviera la obligación de tolerar ese

actuar irregular.

Nótese cómo, no se busca con esta figura jurídica, de responsabilidad patrimonial estatal, que se encuentre culpable a algún servidor público (o servidora), sino que basta demostrar sus actuaciones no regulares, que el particular no tiene la obligación de soportar; luego, se trata de una responsabilidad objetiva a cargo del Estado.

Pero, insistiendo en la idiosincrasia mexicana, el presupuesto de egresos de un ejercicio fiscal podría resultar afectado gravemente, si todos los actuantes irregulares de las autoridades se reclamaran para lograr una indemnización, quedando varias opciones: negar sistemáticamente la indemnización, haciendo inútil la institución de que se trata; eliminar la misma (responsabilidad patrimonial); vincularla obligadamente con la responsabilidad administrativa; que el Estado pueda reclamar al servidor público la indemnización pagada.

Sobre estos temas trata este artículo, cuyo análisis pretende que la institución jurídica de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado se fortalezca, para que el pueblo soberano elija con mayor cuidado a quienes nos gobernarán y estas personas se apoyen en quienes sean mejores para realizar adecuadamente el servicio público.

Antecedentes

La idea de que el Estado indemnizara a los particulares por su actuar irregular, que no tienen el deber de soportar, no fue nunca popular, pero sí era una idea lógica que surgía del Estado moderno, gestándose hacia fines del siglo XIX y desarrollándose durante todo el siglo XX. (Laguna Villa, Jesús. *Origen y evolución de la institución de la responsabilidad patrimonial del Estado*).

Es en Francia en dónde primero se desarrollará esta institución, con el “arrêt Blanco”, a saber (Romero Pérez, JE et al. *La primera fase histórica del servicio público*. 2015):

“El 24 de enero de 1872 en la ciudad de Burdeos, Francia, el señor Juan Blanco, interpone demanda, en acción a los daños y perjuicios. Pide, ante el prefecto del

departamento de la Gironde, representante del Estado, que se declare a los empleados de la Tabacalera, Juan Adolphe , Enrique Bertrand, Pierre Monet y Juan Vignerie, como coautores del accidente de su hija Agnes Blanco; y, al Estado como civilmente responsable a causa de sus empleados y que le paguen la suma de 40.000 francos en calidad de indemnización, debido de que los empleados citados de la manufactura de los tabacos en Burdeos, al empujar un vagón de esta empresa, derriban a la menor Agnes de cinco años y medio de edad, mientras esta pasaba sobre la vía pública delante del almacén de tabacos, pasándole sobre el muslo con el vagón; y, como consecuencia de este suceso, sufre la amputación de su pierna...

[...]

... Habiendo sido una niña atropellada y herida por un vagón de la empresa de tabacos, el conflicto había sido elevado ante los tribunales judiciales, incautados por Juan Blanco, padre de la niña Agnes, de una acción en perjuicios e intereses contra el Estado como civilmente responsable de las faltas cometidas por los empleados de las manufacturas de tabaco. El Tribunal de Conflictos debía así resolver la pregunta: Cuáles de las dos autoridades, administrativa y judicial, es la que tiene competencia general para conocer de las acciones en perjuicios-intereses contra el Estado.

La decisión tomada en esta ocasión se consideró como la piedra angular de todo el Derecho Administrativo...”

La sentencia de arrét Blanco ha sido una apertura para reconocer la responsabilidad del Estado por los servidores públicos que contrata, así como el ámbito jurídico que debe resolver la problemática, que es el del derecho administrativo y no el del derecho civil, pues en ella, el Consejo de Estado francés reconoció, que la administración pública sí estaba obligada a responder a los particulares dañados, de manera directa y objetiva, aunque la responsabilidad no fuera general o absoluta. Con lo anterior, inicia en Francia la jurisprudencia pretoriana, la cual permite que muchos daños sean imputables a la administración pública, debiendo responder por ellos, con la metodología propia del sistema francés (Laguna Villa, Jesús. *Origen y evolución de la institución de la responsabilidad patrimonial del Estado*).

En Reino Unido, en 1947, los servidores públicos eran los que respondían directamente por su mal actuar, por ende, tenían que ser primero declarados culpables, para luego condenarles a la indemnización a los particulares. Es hasta 1996, al resolverse un conflicto iniciado en 1988, respecto a la aplicación del derecho inglés contra el derecho comunitario de la entonces Comunidad Económica Europea, conocido como “el caso Factortame”, que inicia en dicho país un nuevo paradigma: que el Estado se haga responsable de sus actos e indemnice a los particulares afectados con ellos, pues se ordenó pagar a los pescadores y empresas afectadas, por la decisión de Reino Unido de no permitir la pesca en sus mares si el persona de los buques y navíos no era mayoritariamente inglés (E. García de Enterría. El fin del caso Factortame. La responsabilidad patrimonial final del Reino Unido), siendo importante destacar al respecto, lo siguiente:

“...En estas circunstancias, el Derecho comunitario reconoce un derecho a una indemnización cuando se cumplen tres requisitos, a saber, que la norma jurídica violada tenga por objeto conferir derechos a los particulares, que la violación esté suficientemente caracterizada, y, por último, que exista una relación de causalidad directa entre la infracción que incumbe al Estado y el daño sufrido por las víctimas... (E. García de Enterría. El fin del caso Factortame. La responsabilidad patrimonial final del Reino Unido).

En España, como en Reino Unido, a finales del siglo XIX eran las personas que laboraban en el servicio público a quienes se responsabilizaba directamente de su ilegal actuar, a lo que se llamaba “responsabilidad aquiliana”; pero hubo intentos, desde la Constitución Republicana de 1931, a la ley municipal de 1935, en que se trató de responsabilizar al Estado del actuar de quienes servían públicamente, los cuales realmente fracasaron. Fue hasta 1950 que se elaboró la Ley del Régimen Local, en la que, por primera vez, se reconoció la responsabilidad del Estado en los casos en que se dañara a los particulares por culpa o negligencia grave, indemnizándoseles no por quien fuese servidor o servidora pública, sino por el propio ente local (Laguna Villa, Jesús. *Origen y evolución de la institución de la responsabilidad patrimonial del Estado*).

En 1954 se aprobó la Ley de Expropiación Forzosa, en la que se determinó indemnizar a las y los particulares, no sólo por la expropiación, sino por los perjuicios que se ocasionaran por los poderes públicos por daños extracontractuales; pero no sólo abarcaba el actuar negligente, culposo o doloso, sino

también ordenaba la indemnización por procedimientos ajustados a la ley, que ocasionaban daños, a pesar de lo cual, ni en la década de los años 50’s ni 60’s del siglo pasado, se atendió a lo establecido en dicho ordenamiento legal, pues aunque las autoridades jurisdiccionales locales ordenaran realizar la indemnización, el Tribunal Supremo revocaba esas decisiones, basándose en normas de derecho civil.

A pesar de la negativa a cambiar de facto el sistema, en dichas décadas comenzó a surgir jurisprudencia a favor del reconocimiento de la responsabilidad patrimonial, lo que culminó con los agregados de la Ley de Expropiación Forzosa de 1954, fortalecida con la Ley del 27 de diciembre de 1956, que regulaba la jurisdicción contencioso administrativa, a la Constitución de 1978, para en 1992, emitirse la Ley del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en cuyos artículos 106.1 y 106.2, se establece un sistema de impugnación administrativa, así como de indemnización en todos los casos en que la sentencia resulte contraria al Estado, para dar fin a lo que los juristas españoles llamaban “un injustificado privilegio de exoneración”.

En la Unión Europea, desde 1991, gracias a la sentencia Frankovich, todos los Estados miembros deben indemnizar a quienes sean ciudadanos y ciudadanas de la Unión misma, por los daños que les causen directamente, en virtud del derecho comunitario: en efecto, Andrea Frankovich, Danila Bonifaci y otras personas, reclamaron a Italia que no había cumplido con la obligación comunitaria de emitir y aprobar leyes que les protegieran, como trabajadores asalariados, en caso de insolvencia del empresario contratante. En 2016, desapareció el Tribunal de la Función Pública, pero los asuntos de responsabilidad patrimonial pasaron al Tribunal General (CURIA - Presentación - Tribunal de Justicia de la Unión Europea), el que, un extraordinario avance determinó que, inclusive, los órganos jurisdiccionales deben responder patrimonialmente por no aplicar el Derecho de la Unión (ucm.es).

En México, de acuerdo con el ministro Pérez Dyan (La responsabilidad patrimonial del Estado.doc -senado.gob.mx-), la evolución de la responsabilidad patrimonial es la siguiente:

“...Producto de dos iniciativas de reforma presentadas al Pleno de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, una por los diputados del Partido Revolucionario Institucional, y otra de los diputados del Partido Acción Nacional, de 22 de abril y 16 de junio, ambas de 1999, respectivamente, se incorporó luego del procedimiento de rigor, un segundo párrafo al artículo 113

de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, (modificando incluso la denominación de su Título Cuarto), cuyo texto literal señala: “La responsabilidad del Estado por los daños que, con motivo de su actividad administrativa irregular, cause en los bienes o derechos de los particulares, será objetiva y directa. Los particulares tendrán derecho a una indemnización conforme a las bases, límites y procedimientos que establezcan las leyes”. Esta innovadora adición situó, de manera definitiva, a la responsabilidad patrimonial del Estado en el campo del derecho público, figura que, desde sus orígenes, se estudió y desarrolló en el ámbito del derecho privado. Sobre este punto, es lógico suponer y por lo mismo aceptar sin mayor resistencia, que la figura de la responsabilidad patrimonial en general surgiera y se desarrollara de manera inicial en el campo mismo de las relaciones interpersonales, esto es, en la convivencia diaria de los individuos, ello sin siquiera pensarse aún en la remota posibilidad de que existiera el Estado y, más todavía, que éste tuviera también que reparar los daños que con su actividad (o falta de ella, incluso), pudiera causar a los gobernados, ya que es indudable que primero surgieron los conflictos producto del daño que los mismos individuos se causaban, motivando no sólo que la doctrina se ocupara del hecho en sí mismo considerado y que la legislación regulara sus principales características, sino también que producto de la evolución del pensamiento, este tipo de responsabilidad alcanzara y vinculara obligatoriamente al Estado mismo, una vez creado éste. Sin embargo, como es de suponerse, también nuestra legislación, hasta casi poco tiempo antes de la reforma constitucional, siguió las directrices del derecho privado, mismas que tuvieron su principal orientación en las disposiciones relativas del Código Civil, ahora simplemente Federal, contenidas en el Libro Cuarto, Primera Parte, Título Primero, Capítulo V, denominado “De las obligaciones que nacen de los actos ilícitos”...

...Volviendo al tema inicial referido a la evolución de la responsabilidad patrimonial en el orden jurídico nacional, la codificación común estableció, desde su origen, que todo aquel que obrando ilícitamente o contra las buenas costumbres cause daño a otro, está obligado a repararlo a menos que se

demuestre que el daño se produjo como consecuencia de culpa o negligencia inexcusable de la víctima.

Así entonces se reconoció lo que legalmente se denomina responsabilidad civil, tanto de carácter objetivo, como subjetivo; la primera, principalmente orientada bajo la teoría del riesgo creado (lo cual resulta muy explicable en la época en que se crearon tales disposiciones legales, principalmente influidas por la Revolución Industrial del siglo XIX y el avance tecnológico que la misma impulsó) y la segunda, mayormente apuntalada por la conducta culposa o dolosa que produce un resultado dañino.

La indudable demostración de que el orden jurídico nacional acogió la responsabilidad civil objetiva en la modalidad del riesgo creado se confirma con el contenido del artículo 1913, aún vigente, del Código Civil Federal, el cual dispone que cuando una persona hace uso de mecanismos, instrumentos, aparatos o substancias peligrosas por sí mismas, por la velocidad que desarrollen, por su naturaleza explosiva o inflamable, por la energía de la corriente eléctrica que conduzcan o por otras causas análogas, está obligada a responder por el daño que cause, aunque no obre ilícitamente.

Antes de 1994, esta codificación común también obligó al Estado a responder por los daños causados por sus funcionarios en el ejercicio de las tareas públicas que les estuvieran encomendadas; no obstante, ello, tal responsabilidad era subsidiaria, es decir, sólo podría hacerse efectiva contra el Estado cuando el funcionario directamente responsable, ya condenado a cubrir el pago, no tuviera bienes o, los que tuviere, no fueren suficientes para responder del daño causado.

Este tipo de responsabilidad patrimonial a cargo, primero, de los servidores públicos y, sólo subsidiariamente del Estado, fue de índole subjetivo pues, sin duda, en términos del artículo 1910 del mismo Código Civil, sólo estaría obligado a resarcir un daño aquel que ilícitamente causara un daño, comprendiendo tanto los casos simplemente culposos, como los dolosos, es decir, aquellos donde hubiere la voluntad predeterminada de producir ese daño,

siendo necesario demostrar ese elemento subjetivo de la conducta para responsabilizar patrimonialmente al agente causante del daño.

Así pues, para obtener un fallo favorable de resarcimiento por daño a cargo de los servidores públicos ante las instancias civiles ordinarias, era menester ineludible, primeramente, identificar al sujeto responsable y que su conducta fue culposa o dolosa.

Muy ilustrativo resulta en el tratamiento del tema, uno de los escasos criterios que la Suprema Corte de Justicia de la Nación produjo sobre el particular durante la vigencia de estas disposiciones legales, publicado en el volumen 175-180, Cuarta Parte, del Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tercera Sala, página 141, que indica: “RESPONSABILIDAD DE FUNCIONARIOS PROVENIENTE DE ACTOS ILÍCITOS. LA FALTA DE INTENCION DE CAUSAR DAÑOS NO DEMUESTRA LA AUSENCIA DE RESPONSABILIDAD POR LOS CAUSADOS...”

[...]

...Ya en 1994 el régimen en estudio varió pues la responsabilidad subjetiva y subsidiaria contenida en el artículo 1928 del Código Civil Federal se trasladó a su artículo 1927, estableciendo que el Estado tenía la obligación de responder del pago de los daños y perjuicios causados por sus servidores públicos con motivo del ejercicio de las atribuciones que les estuvieran encomendadas, de manera solidaria tratándose de actos ilícitos dolosos, y subsidiaria en los demás casos, pero siempre conservando el carácter subjetivo de la misma.

Paralelamente, el artículo 77 bis de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos y posteriormente el artículo 33 de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas 7 de los Servidores Públicos (hoy derogado, producto de la publicación de la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado), también reconocieron la posibilidad de que los servidores públicos causantes de un daño, respondieran patrimonialmente por tal hecho, al disponer ambas que cuando en el procedimiento administrativo disciplinario se haya

determinado la responsabilidad del servidor público y la falta hubiere ocasionado daños y perjuicios a los particulares, éstos podían acudir ante las dependencias, entidades, o a la Secretaría de la Función Pública, para que de manera directa (es decir, no subsidiariamente) reconocieran la responsabilidad de indemnizar la obligación de reparar el daño en cantidad líquida y, en consecuencia, ordenar el pago correspondiente sin necesidad de que los afectados acudieran a la instancia judicial o cualquiera otra más que resultara procedente.

Como se advierte, este procedimiento constituyó un significativo avance en el desarrollo del sistema de responsabilidad patrimonial del Estado que, aun cuando todavía incompleto pues dependía necesariamente de que en forma previa se hubiere instaurado el procedimiento disciplinario concluyendo en forma exitosa, de cualquier forma, dicha reclamación ya se había trasladado al ámbito del derecho público.

En consonancia con este mecanismo, la Ley Orgánica del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, otorgó competencia a ese órgano jurisdiccional, en la fracción X de su artículo 11, para conocer de los juicios que se promovieran en contra de las resoluciones definitivas que negaran a los particulares la respectiva indemnización, destacando que el interesado podría optar entre la vía contencioso administrativa o acudir a la instancia judicial competente, a mi parecer, esta última opción lo sería el juicio de amparo ante juez de Distrito. En conclusión, a diferencia de muchas otras legislaciones en el orden internacional que no han reconocido derecho alguno al gobernado para ser resarcido por los daños que el Estado le cause a su patrimonio o, incluso aquellos que reconociendo el fenómeno lo han limitado a las fórmulas de responsabilidad subjetiva de gran utilidad en el campo del derecho privado, pero insuficientes de acuerdo a la evolución del concepto, el orden jurídico nacional ha pasado de la regulación eminentemente civilista, al confeccionamiento de un nuevo régimen administrativo más versátil y actual, reconocido desde luego en el texto constitucional mismo, llevándolo en su totalidad al campo propio del derecho público, más exactamente, al del derecho

administrativo...”

Del texto inserto se desprende claramente, que en México, la responsabilidad civil objetiva existió desde finales del siglo XIX, pero fue hasta 1994 que puede señalarse que ya existía la responsabilidad patrimonial, aunque realmente era subsidiaria, pues sólo en caso de que la persona del servicio público no pudiese responder con su patrimonio, entonces el Estado debía hacerse cargo.

Pero realmente, la institución de responsabilidad patrimonial en México inició con la adición del párrafo segundo al artículo 113 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 14 de junio de 2002, mediante lo que originó que, el 24 de septiembre de 2002 se presentara ante el Senado de la República el dictamen de Iniciativa de Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado, el cual fue aprobado finalmente el 14 de diciembre de 2004, publicándose la Ley de mérito el 31 de diciembre de 2004 en el Diario Oficial de la Federación, entrando en vigor el uno de enero de 2005, teniendo las legislaturas locales la obligación de adecuar sus leyes al respecto (Castro Estrada, Álvaro. La responsabilidad patrimonial del Estado. Fundamento constitucional y legislativo, www.juridicas.unam.mx), como claramente lo interpretó la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al sustentar la tesis 1a. I/2018 (10a.) (Registro: 2016004; décima época, página 283, del libro 50, tomo I, de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, de enero de 2018), bajo el rubro y texto siguiente:

“RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO. SU FALTA DE REGULACIÓN POR LAS LEGISLATURAS LOCALES CONSTITUYE UNA OMISIÓN LEGISLATIVA ABSOLUTA VIOLATORIA DE LOS PRINCIPIOS DE RESPONSABILIDAD OBJETIVA Y DIRECTA PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 113, PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA CONSTITUCIÓN, EN SU TEXTO VIGENTE HASTA EL 27 DE MAYO DE 2015. A partir del Decreto por el que se adicionó un segundo párrafo al artículo 113 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 14 de junio de 2002, el poder reformador de la Constitución estableció un orden jurídico estructurado al que sometió las actuaciones del Estado para el reconocimiento de los derechos públicos subjetivos de los gobernados, de forma tal que aquél tuviera una responsabilidad objetiva y directa por los daños que pudiera ocasionarles en sus bienes o derechos, con motivo de su actividad administrativa irregular (modelo constitucional actualmente ubicado en el artículo 109, último párrafo, por el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas

disposiciones de la Constitución, en materia de combate a la corrupción, publicado en el medio de difusión oficial citado el 27 de mayo de 2015); para lo cual, la Constitución General obligó a cada nivel de gobierno (federal, local y municipal) a prever y observar en sus ordenamientos jurídicos la responsabilidad patrimonial del Estado, objetiva y directa, y fijar en sus presupuestos una partida para hacer frente a dicha circunstancia, dentro del plazo comprendido de la publicación del decreto y hasta antes del 1o. de enero de 2004. Consecuentemente, si las legislaturas locales no adecuaron las leyes de las entidades federativas al nuevo modelo constitucional para prever los casos en que el Estado incide en la responsabilidad objetiva y directa, resulta inconcuso que incurren en una omisión legislativa absoluta violatoria de los principios constitucionales referidos y el derecho de los particulares a ser indemnizados debidamente.”

Algo que se debe resaltar, es que en el Estado de Jalisco se adelantó la legislatura a la propia Federación, pues aprobó su Ley de Responsabilidad Patrimonial del Estado de Jalisco el 20 de agosto de 2003 y la publicó el 11 de septiembre de 2003, entrando en vigor el uno de enero de 2004, adelantándose casi un año a la legislación federal.

Problemáticas

Como se advierte de los antecedentes, el derecho a la indemnización por la responsabilidad patrimonial del Estado es relativamente nuevo, pues es en el siglo XX y en lo que va del XXI que se han ido marcando realmente las pautas para que el Estado se haga responsable de la actividad irregular de las personas que realizan servicios públicos.

Tal vez es por eso, que existen **diversas problemáticas** que, si bien en otros lugares se han resuelto ya, en México apenas se inician a buscar soluciones de interpretaciones legales que, en muchos casos, impiden la justicia administrativa en relación con la indemnización de responsabilidad patrimonial.

La **primera de ellas** es la relativa al presupuesto asignado para estas indemnizaciones, que proviene de recursos públicos, sin que exista el suficiente para estos casos. A lo anterior se agrega, que el Estado pague por el actuar irregular de sus servidores públicos, pero del propio dinero del erario, parece una razón sin razón, mermando así la hacienda pública.

Sobre tal cuestión, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado, al resolver si el juicio de amparo procedía o no contra las sentencias en las que se condena a la indemnización estatal por responsabilidad patrimonial, determinando que no procede el amparo porque no se afecta el patrimonio de las dependencias, específicamente como Jalisco y Guanajuato, entidades que cuentan con una partida presupuestal específica para cubrir los pagos por concepto de responsabilidad patrimonial del Estado, pago que no debe distraer recursos destinados para llevar a cabo las actividades públicas estatales cotidianas. Lo anterior se desprende de la jurisprudencia 2a./J. 159/2010 (Visible en la página 1192 del tomo XXXIII del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de la novena época, publicado en enero de 2011, con número de registro 163016), sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la contradicción de tesis 286/2010, que señala:

“RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO. LA SENTENCIA QUE CONDENA A LAS PERSONAS MORALES OFICIALES AL PAGO DE UNA INDEMNIZACIÓN POR SU ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA IRREGULAR, NO ES SUSCEPTIBLE DE IMPUGNARSE MEDIANTE EL JUICIO DE AMPARO (LEGISLACIÓN DE LOS ESTADOS DE JALISCO Y GUANAJUATO). Por regla general, las personas morales oficiales no se encuentran legitimadas para promover juicio de amparo, salvo que la ley o el acto que reclamen afecten sus intereses patrimoniales, lo cual no sucede cuando en un juicio contencioso administrativo se les condena al pago de una indemnización por su actividad administrativa irregular, en tanto que la responsabilidad patrimonial del Estado surge a partir de su actuación pública, o bien, con motivo de sus relaciones de derecho público, por lo que las personas morales oficiales demandadas no dejan de actuar como autoridades en defensa del ejercicio del poder público que les fue dotado y, por ende, el juicio de amparo directo que promuevan en su contra es improcedente, por no ajustarse al supuesto previsto en el artículo 9o. de la Ley de Amparo, ya que, además, no se afecta su patrimonio si se toma en cuenta que las leyes respectivas de los Estados de Jalisco y de Guanajuato prevén la inclusión en el presupuesto de egresos local o municipal, de una partida especial para cubrir los pagos por concepto de responsabilidad patrimonial del Estado, de modo que la dependencia o entidad demandada no debe distraer recursos que le fueron destinados para realizar sus actividades públicas ordinarias.”

Una **segunda problemática** es la interpretación de los términos, pues ha quedado en manos de los entes públicos, tanto administrativos como jurisdiccionales, qué debe entenderse por “actividad

irregular", al grado de señalar diversos tribunales, que un acto ilegal o sobre el que se declara la nulidad, no debe considerarse por sí mismo, como actividad irregular, tal como lo ha sostenido la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis aislada 2a. V/2015 (10a.), cuestión que plantea la falta de entendimiento de la institución de la responsabilidad patrimonial (La tesis aislada 2a. V/2015 (10a.) citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 13 de febrero de 2015 a las 9:00 horas y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 15, Tomo II, febrero de 2015, página 1772, con el título y subtítulo: "Responsabilidad patrimonial del Estado. La nulidad del acto impugnado decretada en el juicio contencioso administrativo no implica, necesariamente, una actividad irregular del ente estatal), a diferencia de la Unión Europea y de sus miembros, que han considerado que, declarándose que un acto administrativo es ilegal, debe indemnizarse estatalmente a la persona dañada, si se ha demostrado que no tenía la obligación jurídica de soportarlo y el vínculo de éste con el daño sufrido.

Otra problemática es cómo determinar si existe daño y cómo se calcula, pues se establecen diversos tipos de daño: patrimonial, moral y físico. Luego, aunque parezca increíble, **se sigue discutiendo** si, en tratándose de actuación irregular del Estado, debe reclamarse en un tribunal civil, laboral o administrativo; así mismo, **si los entes jurisdiccionales** tienen o no responsabilidad patrimonial (Véanse las tesis aisladas 2a. XCIV/2010, 2a. CXXV/2002 y 2a. LI/2002, de rubros: "RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO. EL ARTÍCULO 113, PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA CONSTITUCIÓN GENERAL DE LA REPÚBLICA, NO COMPRENDE LA FUNCIÓN MATERIALMENTE JURISDICCIONAL.", "RESPONSABILIDADES DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS. LOS ARTÍCULOS 3o., FRACCIÓN II, 57, SEGUNDO PÁRRAFO, 60 Y 64, FRACCIÓN I, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, QUE ESTABLECEN LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS Y LAS AUTORIDADES COMPETENTES PARA IMPONERLAS, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE DIVISIÓN DE PODERES." y "RECURSOS EN SEDE ADMINISTRATIVA. LOS PRINCIPIOS DE IMPARTICIÓN DE JUSTICIA, ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 17 CONSTITUCIONAL DEBEN ADECUARSE A LA NATURALEZA DE INTERÉS PÚBLICO DE AQUÉLLOS.", que aparecen publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomos XXXII, septiembre de 2010, página 199; XVI, octubre de 2002, página 474 y XV, mayo de 2002, página 303, respectivamente. Consultable con el registro digital 169599, publicada en la página 235 del tomo XXVII, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de mayo de 2008). Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emitió la tesis

aislada 2a. LXVII/2008, bajo el rubro: **“SERVIDORES PÚBLICOS DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. LA INFRACCIÓN A LOS PRINCIPIOS QUE RIGEN SU ACTUACIÓN PUEDE DAR LUGAR A DISTINTOS TIPOS DE RESPONSABILIDAD DERIVADOS DEL TEXTO CONSTITUCIONAL.”** (Consultable en el registro 2016049, de la página 2236 del libro 50, tomo IV, de la décima época de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, de enero de 2018).

Una problemática más, se relaciona con la desvinculación del procedimiento de indemnización por responsabilidad patrimonial con el de responsabilidad administrativa de los servidores públicos, así como con los derechos humanos en general, pues las sanciones por responsabilidad administrativa de los servidores públicos se imponen luego de un procedimiento que, por su trámite, impiden que se pueda iniciar el procedimiento patrimonial en razón de esa sanción, pues opera la prescripción de su reclamo. En cuanto a los derechos humanos, las autoridades insisten en que sus violaciones no implican, de suyo, actividad irregular de las y los servidores públicos.

A pesar de todo lo anterior, el Décimo Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito ha resuelto en la tesis aislada I.18o.A.24 A (10a.), que ambos procedimientos sí pueden y deberían, vincularse. Dicha tesis tiene como voz: **“RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO. RAZONES POR LAS CUALES PROCEDE LA RECLAMACIÓN DE LA INDEMNIZACIÓN RELATIVA, DERIVADA DE LAS DECISIONES TOMADAS EN UN PROCEDIMIENTO DE RESPONSABILIDADES ADMINISTRATIVAS DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS.”**

Una problemática más, que para muchos es más justificable, es la relativa a que, si con su actuar lícito o regular la o el servidor público daña derechos de las y los particulares, no procede la reclamación por indemnización por responsabilidad patrimonial, situación que ha defendido la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la jurisprudencia 2a./J. 99/2014 (10a.) (Con registro digital 2008114, se publicó en la página 297 del libro 13, tomo I, de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, décima época, en diciembre de 2014), que es de la voz siguiente: **“RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO. SU REGULACIÓN CONSTITUCIONAL EXCLUYE LA ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA REGULAR O LÍCITA DE LOS ENTES ESTATALES.”** Contrario a ese criterio, recordemos que en España se indemniza a la persona que es dañada con actuares legales o regulares de servidores públicos, cuando no tiene obligación jurídica de soportar ese daño.

Finalmente, es de hacer notar la problemática relativa al reclamo de indemnización por responsabilidad patrimonial, que puedan realizar los servidores públicos en contra del Estado, que es su empleador, pero no por cuestiones laborales, sino por violaciones a sus derechos humanos, específicamente, en contra de su dignidad personal y profesional, cuestión que no se encuentra prohibida, pero tampoco específicamente permitida. Se materializa, por ejemplo, cuando llegan nuevas administraciones municipales, estatales o federales y, para librarse de los servidores públicos que son de diversos partidos políticos, razón por la cual, se les ofende o se les obliga a realizar labores no propias de su cargo o se les impide laborar como de normal lo hacen.

A esta figura se le ha llamado “mobbing” o acoso laboral y, si entre particulares es muy complicado demandarla, pues tiene requisitos para acudir a un tribunal de lo laboral, o administrativo o civil, lo es aún más cuando la persona afectada es servidora pública, pues, no existe aún pronunciamiento por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto. A lo más que han llegado los tribunales administrativos y los del Poder Judicial Federal, es a establecer, sin analizar las violaciones a los derechos humanos, que se trata de cuestiones laborales y no de responsabilidad patrimonial. Tendremos que esperar a los pronunciamientos que realice al respecto, la Comisión Interamericana de Derechos Humanos o, en su caso, la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

Se aclara que, aunque existen diversas problemáticas procesales, las mismas no serán tratadas en este documento, pero las dejaré para uno próximo, de ser así posible.

Propuestas para resolverlas

En primer término, debe trabajarse con capacitación y actividades de motivación y empatía, para lograr el cambio de voluntades, respecto a indemnizar a las personas que resulten dañadas por el actuar irregular o regular de quienes ejercen el servicio público, cuando aquellas no tienen la obligación jurídica de soportar el referido daño.

En segundo lugar, se impone que el Estado y sus entes gubernamentales contraten a personas capaces, con reconocida honestidad, buen trato e intuición de servicio, para cumplir con sus

responsabilidades legales, pero también éticas y de buen trato a quienes atienden o sirven.

Se impone una propuesta para que la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado sea más concreta respecto a los requisitos para que proceda la indemnización correspondiente, a efecto de evitar interpretaciones que, incluso, se oponen al espíritu mismo de la responsabilidad patrimonial.

Entre esas modificaciones a la Ley de la materia, se tienen que considerar también, como indemnizatorios:

- a) Los actos regulares y lícitos de las personas que laboran en el servicio público, si causan daño o daños y que, a quienes afecten, no tengan el deber jurídico de soportar, además de la actividad irregular de los mismos, demostrándose el vínculo entre ellos, por supuesto.
- b) Los actos administrativos que se declaren ilegales y/o nulos por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, que causen ejecutoria y queden firmes.
- c) Los actos jurisdiccionales, administrativos y legislativos, así como emitidos por órganos constitucionales autónomos, irregulares o regulares, siempre que causen daño o daños que quienes los sufran no estén obligados u obligadas a soportarlos, demostrándose el vínculo entre ellos, claro está.
- d) Los actos jurisdiccionales, administrativos y legislativos, así como emitidos por órganos constitucionales autónomos, irregulares o regulares, que afecten a servidores públicos o servidoras públicas y les causen un daño que no tengan deber legal de soportar, comprobado el vínculo correspondiente, que sean, además, violatorios de sus derechos humanos, especialmente de dignidad personal y profesional.
- e) La indemnización debe considerar las circunstancias y efectos del daño y no la situación económica de la persona que resulta afectada, para calcular un monto equitativo y proporcional.
- f) Deben existir partidas presupuestales suficientes para todas las ramas del presupuesto, en relación con el rubro específico de "indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado".

- g) Aunque actualmente existe el derecho del Estado de repetir en contra de los y las servidoras públicas que causan el daño de que se trata, en pocas o nulas ocasiones se realiza, por la falta de vinculación entre la responsabilidad administrativa de las y los servidores públicos y la indemnización por su mal actuar. Se aclara que, si bien no es necesario para la indemnización por responsabilidad patrimonial, que se encuentre culpable o responsable por dolo o culpa, a alguna persona servidora pública, también lo es que, cuando se encuentre a un ente de gobierno, responsable de una actuación irregular en cuestión, debe preverse la indemnización en comento. Igualmente, en tratándose de violaciones a los derechos humanos.
- h) Existen cuestiones procesales (algunas ya se han resuelto por la vía jurisdiccional) que impiden la tutela judicial efectiva respecto a la indemnización por responsabilidad patrimonial, por ende, deben ser modificadas para que se pueda acceder realmente a dicha institución.

Las anteriores propuestas son algunas de las reformas legislativas, tal vez las más necesarias, que deben realizarse respecto a la responsabilidad patrimonial, a efecto de que esta institución sea realmente, una oportunidad para que el Estado elija mejor a quienes sirven públicamente, les capacite y responda como todo un ente democrático, por los daños que se causen por aquellos, a la población en general.

Resumen y conclusiones

En el mencionado artículo, se realiza un breve análisis histórico, legislativo y jurisprudencial, de las problemáticas que la figura jurídica de la indemnización por responsabilidad patrimonial está presentando. Así, se realiza un corto recorrido por Europa, México y Jalisco, respecto al origen de la responsabilidad patrimonial y su indemnización, advirtiendo adelantos en otras latitudes, los cuáles aún no pueden terminar de discutirse en México.

Luego, se analizan las problemáticas que presenta la indemnización por responsabilidad patrimonial, siendo la primera de ellas, que la referida indemnización se paga con presupuesto del Estado, el cual, ante el cúmulo de reclamos, la puede negar sistemáticamente, anulando el avance jurídico al respecto, por lo que debería asignarse presupuesto específicamente para ese rubro, como ocurre en Jalisco

y Guanajuato.

Otra problemática consiste en la interpretación y determinación de la existencia o inexistencia del daño y cómo se calcula, así como la forma en que se demanda y ante cuál tribunal, pues se sigue discutiendo si se trata de materia civil, laboral o administrativa. Aunado a lo anterior, no se ha determinado específicamente, si los entes jurisdiccionales tienen o no responsabilidad patrimonial y, por ende, si deben indemnizar; la SCJN parece reconocer que sí están sujetos a esa obligación.

La desvinculación entre el procedimiento de responsabilidad patrimonial con el de responsabilidad administrativa de los servidores públicos, así como con las violaciones respectivas a los DDHH, permite que el Estado pierda su oportunidad legal de determinar a su vez, la responsabilidad administrativa de la persona responsable de que se otorgue indemnización por responsabilidad patrimonial.

Ahora bien, el actuar lícito de las y los servidores públicos, que causa daños a los particulares no se incluyen en la indemnización por responsabilidad patrimonial; queda igualmente confusa la responsabilidad patrimonial del Estado con sus servidores públicos, por el acoso laboral que ocurre especialmente, cuando hay cambio de jefes, que pertenecen a otro partido político (el llamado “mobbing laboral”, que implica violación a los DDHH y no violaciones laborales como tales).

Glosario

- Mobbing:** Acoso laboral. El acoso laboral, también conocido por su anglicismo mobbing, hace referencia tanto a la acción de un hostigador u hostigadores conducente a producir miedo, terror, desprecio o desánimo en el trabajador afectado hacia su trabajo,¹ como el efecto o la enfermedad que produce en el trabajador.
- CURIA:** Es una base de datos que contiene información sobre los asuntos que son competencia del Tribunal de Justicia y el Tribunal General de la Unión Europea.

Bibliografía

Listado de resultados de Tesis (scjn.gob.mx) Todas las tesis que aparecen en el presente artículo fueron consultadas con los registros que en ellas se citan, en la página de jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Artículos electrónicos:

Castro Estrada, Álvaro. *La responsabilidad patrimonial del Estado. Fundamento constitucional y legislativo*. www.juridicas.unam.mx

García de Enterría, Eduardo. *El fin del caso Factortame. La responsabilidad patrimonial final del Reino Unido. (E)*. RAP Núm. 145 (cepc.gob.es)

Laguna Villa, Jesús. *Origen y evolución de la institución de la responsabilidad patrimonial del Estado*. 4.pdf (unam.mx)

Pérez Dayan, Alberto. *La responsabilidad patrimonial del Estado*. Microsoft Word - La responsabilidad patrimonial del Estado.doc (senado.gob.mx)

Romero Pérez, JE et al. *La primera fase histórica del servicio público*. 2015.
https://www.google.com.mx/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwimvJ6t9cn7AhXaLkQIHWYJD1YQFnoECBMQAQ&url=https%3A%2F%2Frevistas.ucr.ac.cr%2Findex.php%2Fjuridicas%2Farticle%2Fdownload%2F22858%2F23305%2F&usg=AOvVaw1C2Mc_5iM1w4FevK5eao0E

Páginas institucionales electrónicas:

CURIA - Presentación - Tribunal de Justicia de la Unión Europea(europa.eu)

Microsoft Word - portada-ES (ucm.es)

Resource.html (europa.eu)

Leyes:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado

La razón de negocios y la materialidad de los actos jurídicos

Autor:



Post-Dr. Jorge Eduardo González Guayda

Trayectoria:

Postdoctorado en Innovación Tecnológica Educativa, Doctor en Educación y en Administración de Negocios en Finanzas, Maestro en Derecho Fiscal, en Administración y en Educación. Especialista en Impuestos, Contador Público Certificado y Abogado. Director General de Tora Consultoría, Soluciones Integrales. Consultor en varias empresas del Sector Público y Privado, así como Investigador en varias Universidades Públicas y Privadas. Instructor en temas fiscales y de negocios en Universidades Nacionales e Internacionales.

Autor de la obra de Computo "Sistema Parroquial". Delegado en la CDMX por la Barra Nacional de Abogados Fiscalistas de México. Presidente de la Comisión de Certificación en la Asociación de Contadores Públicos de Puebla. Premio Nacional Jurídico Fiscalista 2022 por la Barra Nacional de Abogados Fiscalistas de México. Incluido en la Lista de los Mejores Fiscalistas de México 2023 por la Revista Defensa Fiscal 2023.

<https://www.eduardoguayda.com/>

Introducción

La evasión fiscal se refiere a la práctica de no pagar impuestos que se deben por ley. Esto puede ser hacer declaraciones falsas o no declarar ingresos o bienes. La evasión fiscal es una práctica común en México.

La elusión fiscal, por otro lado, se refiere a la práctica de reducir los impuestos a través de lagunas legales y técnicas de planeación fiscal. La elusión fiscal es común en México, especialmente entre las grandes empresas, que tienen recursos para contratar contadores y abogados especializados en el tema.

Ambas prácticas son ilegales y pueden tener graves consecuencias legales. La evasión fiscal puede llevar a multas y sanciones, mientras que la elusión fiscal puede ser perseguida por las autoridades fiscales y resultar en acciones judiciales.

Para combatir estas prácticas, el gobierno mexicano ha implementado medidas como la creación de programas de incentivos fiscales para quienes cumplan con sus obligaciones fiscales, así como la implementación de medidas de fiscalización más rigurosas. Además, el gobierno ha trabajado para cerrar las lagunas legales que permiten la elusión fiscal, y ha promovido la cooperación internacional en la lucha contra la evasión fiscal.

La Clausula antielusión fiscal

La cláusula antielusión fiscal es una disposición que se incluye en la legislación tributaria o en los acuerdos fiscales internacionales que busca evitar que los contribuyentes realicen transacciones con el único propósito de reducir su carga tributaria de manera artificial, aprovechando lagunas o vacíos legales.

La cláusula antielusión se utiliza para garantizar que los contribuyentes no evadan impuestos utilizando estructuras artificiales o abusando de beneficios fiscales previstos en la legislación tributaria. En lugar de enfocarse en la forma o estructura legal de una transacción, la cláusula antielusión se enfoca en el objetivo económico real de la transacción y en si esta es coherente con la finalidad prevista en la ley tributaria.

Por ejemplo, una empresa podría intentar reducir su carga tributaria mediante la creación de una filial en un país con una tasa impositiva más baja, y transferir artificialmente los beneficios de la empresa matriz a la filial. La cláusula antielusión permitiría a las autoridades fiscales ignorar esta estructura artificial y gravar los beneficios de la empresa como si no hubieran sido transferidos.

La cláusula antielusión no pretende eliminar los beneficios fiscales legítimos previstos en la legislación tributaria, sino que busca evitar que los contribuyentes abusen de ellos. Es importante destacar que la aplicación de la cláusula antielusión requiere de un análisis detallado de las circunstancias económicas y fiscales de cada caso en particular.

La cláusula antielusion en el mundo

La cláusula antielusión es una figura que busca evitar que los contribuyentes realicen operaciones que, sin ser fraudulentas o ilegales, tengan como finalidad principal reducir su carga fiscal. Esta figura se encuentra presente en diversos sistemas fiscales en todo el mundo, con algunas variaciones según el país y la legislación aplicable.

En países como Estados Unidos, la cláusula antielusión se encuentra contemplada en la sección 7701 de su código fiscal. Esta sección establece que, cuando se realice una operación que tenga como finalidad principal reducir la carga fiscal de un contribuyente, esta operación será considerada como inexistente a efectos fiscales. Es decir, el contribuyente deberá pagar los impuestos correspondientes como si la operación no hubiera sido realizada.

En el Reino Unido, la cláusula antielusión se encuentra contemplada en la legislación como la regla general anti-abuso (GAAR, por sus siglas en inglés). Esta regla establece que, cuando se realice una operación que tenga como finalidad principal obtener una ventaja fiscal, esta operación podrá ser desestimada a efectos fiscales.

En la Unión Europea, la cláusula antielusión se encuentra contemplada en la Directiva de la Unión Europea sobre lucha contra la evasión fiscal. Esta directiva establece que los Estados miembros deben contar con mecanismos para combatir la elusión fiscal, y que estos mecanismos deben incluir la aplicación de medidas antielusión.

En América Latina, la cláusula antielusión se encuentra presente en países como México y Brasil. En México, esta figura se encuentra contemplada en la Ley del Impuesto sobre la Renta, la cual establece que las operaciones que tengan como finalidad principal reducir la carga fiscal del contribuyente podrán ser consideradas como inexistente a efectos fiscales.

En Brasil, la cláusula antielusión se encuentra contemplada en la ley de impuestos sobre la renta, y permite a la autoridad fiscal desestimar las operaciones que tengan como finalidad principal reducir la carga fiscal del contribuyente.

Si bien en la legislación fiscal en México existen otras disposiciones que contemplan una cláusula general antielusión, como el artículo 177 de la Ley del impuesto sobre la Renta, así como los artículos 69-B y 69-B Bis del Código Fiscal de la Federación (CFF), se incorpora el artículo 5-A relacionado a la razón de negocios.

La razón de negocios en el sistema fiscal mexicano

La razón de negocios es un concepto clave en el mundo empresarial, y su importancia se refleja en la normatividad fiscal de México. De acuerdo con el Artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación.

Este artículo establece que las empresas deben actuar de acuerdo a la razón de negocios en la toma de decisiones fiscales, lo que significa que deben evaluar cuidadosamente las consecuencias fiscales de sus acciones antes de tomarlas. Esto incluye consideraciones como la minimización de la carga fiscal, la maximización de las deducciones y la optimización de la estructura fiscal de la empresa.

Sin embargo, el Artículo 5-A también establece que las empresas no deben actuar de manera contraria a las leyes fiscales, lo que significa que no pueden tomar decisiones que vayan en contra de los intereses de la sociedad o que sean ilegales. Esta disposición refleja la importancia de la ética y la responsabilidad social en el mundo empresarial.

El artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación establece la "Razón de Negocios" como un procedimiento en el que se describen los motivos y objetivos que una empresa tiene al realizar una transacción. Es requerido para que las autoridades fiscales puedan verificar la veracidad de las operaciones y determinar si no existe un beneficio fiscal. La razón de negocios debe incluir información sobre los productos o servicios adquiridos, el monto de la transacción, la identidad de las partes involucradas, evidencia y cualquier otro detalle relevante para la transacción. En resumen, la razón de negocios es una herramienta clave para garantizar la transparencia y la legalidad en las transacciones fiscales en México.

Regulación y aplicación del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación

La figura jurídica de la razón de negocios tiene su origen en la reforma fiscal del año 2020, en la que se adicionó el artículo 5-A al Código Fiscal de la Federación con la llamada “cláusula antiaelusión”, que regula el procedimiento a seguir por parte de la autoridad fiscal para determinar presuntivamente la inexistencia de razón de negocios de los actos jurídicos realizados por los contribuyentes.

Artículo 5o.-A. Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

En el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal podrá presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante las mismas.

No obstante lo anterior, dicha autoridad fiscal no podrá desconocer para efectos fiscales los actos jurídicos referidos, sin que antes se dé a conocer dicha situación en la última acta parcial a que se refiere la fracción IV, del artículo 46 de este Código, en el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 de este Código o en la resolución provisional a que se refiere la fracción II el artículo 53-B de este Código, y hayan transcurrido los plazos a que se refieren los artículos anteriores, para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga y aporte la información y documentación tendiente a desvirtuar la referida presunción.

Antes de la emisión de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución provisional a que hace referencia el párrafo anterior, la autoridad fiscal deberá someter el caso a un órgano colegiado integrado por funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, y obtener una opinión favorable para la aplicación de este artículo.

En caso de no recibir la opinión del órgano colegiado dentro del plazo de dos meses contados a partir de la presentación del caso por parte de la autoridad fiscal, se entenderá realizada en sentido negativo.

Las disposiciones relativas al referido órgano colegiado se darán a conocer mediante reglas de

carácter general que a su efecto expida el Servicio de Administración Tributaria. La autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal.

Adicionalmente, la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.

Se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recharacterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.

Se considera que existe un beneficio económico razonablemente esperado, cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros casos.

Para cuantificar el beneficio económico razonablemente esperado, se considerará la información contemporánea relacionada a la operación objeto de análisis, incluyendo el beneficio económico proyectado, en la medida en que dicha información esté soportada y sea razonable.

Para efectos de este artículo, el beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico razonablemente esperado.

La expresión razón de negocios será aplicable con independencia de las leyes que regulen el beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

Los efectos que las autoridades fiscales otorguen a los actos jurídicos de los contribuyentes con motivo de la aplicación del presente artículo se limitarán a la determinación de las contribuciones, sus accesorios y multas correspondientes, sin perjuicio de las investigaciones y la responsabilidad penal que pudieran originarse con relación a la comisión de los delitos previstos en este Código.

La aplicación del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación implica que las empresas deben cumplir con ciertos requisitos y procedimientos al momento de realizar actos jurídicos, como la documentación comprobatoria, la materialidad, y que no exista un beneficio fiscal al momento de realizar estas transacciones.

La razón de negocios es un criterio cada vez más relevante en el ámbito fiscal, que busca garantizar que las transacciones y estructuras comerciales tengan un propósito económico legítimo y no se realicen únicamente con el fin de obtener ventajas fiscales.

La razón de negocios se enfoca en el objetivo económico real de una transacción o estructura comercial y en si este es coherente con la finalidad prevista en las leyes fiscales. En otras palabras, se busca evaluar si una transacción o estructura comercial tiene una justificación económica legítima, más allá de la reducción de impuestos. Si una transacción o estructura comercial no tiene un propósito económico legítimo, la autoridad fiscal puede impugnarla y gravar los beneficios de la empresa como si no hubieran sido transferidos.

La aplicación de la razón de negocios es especialmente importante en un contexto donde los contribuyentes buscan cada vez más formas de reducir su carga tributaria. La globalización y la digitalización de la economía han permitido a las empresas trasladar fácilmente sus operaciones y beneficios a países con tasas impositivas más bajas. Además, la complejidad de las estructuras comerciales y fiscales puede dificultar la determinación del objetivo económico real de una transacción.

En este sentido, la razón de negocios busca evitar que los contribuyentes abusen de la legislación tributaria mediante el uso de estructuras o transacciones artificiales. En lugar de enfocarse en la forma legal de una transacción, la prueba se enfoca en el objetivo económico real y en la finalidad prevista en las leyes fiscales. De esta forma, se busca garantizar que los contribuyentes paguen los impuestos correspondientes sobre los beneficios generados.

La aplicación de la razón de negocios puede resultar compleja y requiere de un análisis detallado de las circunstancias económicas y fiscales de cada caso en particular. Es importante destacar que la prueba no pretende eliminar los beneficios fiscales legítimos previstos en la legislación fiscal, sino que busca evitar

que los contribuyentes abusen de ellos. Por lo tanto, se requiere de una evaluación cuidadosa y equilibrada de los beneficios y riesgos fiscales de una transacción o estructura comercial.

No obstante, la autoridad fiscal no podrá desconocer los efectos fiscales de los actos jurídicos referidos, sin que antes se dé a conocer dicha situación en la última acta parcial a que se refiere el párrafo segundo de la fracción IV, del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación; en el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV, del artículo 48 del mismo Código o; en la resolución provisional a que se refiere la fracción II, del artículo 53-B de dicho Código Fiscal Federal, y así mismo hayan transcurrido los plazos a que se refieren las porciones normativas anteriores indicadas, para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga y aporte la información y documentación tendiente a desvirtuar la presunción de ausencia de razón de negocios de los actos jurídicos determinados, formulada por la autoridad fiscal.

Los contribuyentes tendrán que demostrar la materialidad de los actos jurídicos y en caso de que la autoridad los rechace, argumentando que existe un beneficio fiscal, el contribuyente tendrá la opción de defenderse ante dichos actos con un juicio de nulidad.

Los efectos que las autoridades fiscales otorguen a los actos jurídicos de los contribuyentes con motivo de la aplicación de la regla general antielusión, se limitarán a la determinación de las contribuciones, sus accesorios y multas correspondientes, sin perjuicio de las investigaciones y la responsabilidad penal que pudieran originarse con relación a la comisión de delitos de carácter fiscal.

Órgano colegiado para aplicación del artículo 5o.-A del CFF

La autoridad fiscal antes de la emisión de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución provisional a que hace referencia el párrafo anterior, deberá someter el caso a un órgano colegiado.

Así, el día 27 de diciembre de 2022 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la Resolución Miscelánea Fiscal para el año 2023, misma que contiene la regla 2.1.52:

“Órgano colegiado para aplicación del artículo 5o.-A del CFF

2.1.52. Para los efectos del artículo 5o.-A, tercer párrafo del CFF, el órgano colegiado que ahí se establece

se integrará de la forma que se menciona a continuación:

- I. Un Coordinador, que será la persona titular de la ACNII, quien presidirá las sesiones;*
- II. Un Secretario Técnico y un Prosecretario, designados por el Coordinador. El Secretario Técnico representará al órgano colegiado y suplirá al Coordinador. El Prosecretario suplirá al Secretario Técnico cuando este último actúe en suplencia del Coordinador;*
- III. Los titulares de las siguientes Unidades Administrativas de la Secretaría, los cuales participarán con voz y voto:*
 - a) Unidad de Legislación Tributaria,*
 - b) Unidad de Política de Ingresos Tributarios, y*
 - c) Subprocuraduría Fiscal Federal de Legislación y Consulta; y*
- IV. Los titulares de las siguientes Unidades Administrativas del SAT, los cuales participarán con voz y voto:*
 - a) AGAFF,*
 - b) AGGC,*
 - c) AGH,*
 - d) AGACE, y*
 - e) AGJ.*

A las sesiones del órgano colegiado podrán asistir como invitados los servidores públicos adscritos a la unidad administrativa que conozca el caso sometido a opinión, así como los funcionarios de la SHCP y del SAT que sus representantes estimen convenientes.

Los invitados podrán participar con voz, pero no tendrán derecho a voto.

Los funcionarios a que se refiere la fracción III podrán designar a un servidor público para que los supla en su ausencia, con nivel mínimo de Director de Área. Los funcionarios a que se refiere la fracción IV podrán designar a un servidor público para que los supla en su ausencia, con nivel de Administrador Central.

El quorum mínimo para sesionar se integrará con la asistencia de, al menos, cinco de los funcionarios señalados en las fracciones III y IV de esta regla y el Coordinador o su suplente.

La opinión del órgano colegiado se conformará con el voto de más de la mitad de los funcionarios presentes. En caso de empate, el titular de la AGJ o su suplente tendrá el voto de calidad. CFF 5o.-A”

Conforme a la regla anterior, el órgano colegiado de referencia se conforma, en esencia, por personas integrantes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como del Servicio de Administración Tributaria. Las decisiones se tomarán por mayoría de votos de los miembros presentes y en casos de empate, el representante de la Administración General Jurídica del Servicio de Administración Tributaria tendrá el voto de calidad.

Esto da origen a la inconstitucionalidad del citado órgano colegiado, pues como es de explorado derecho, una regla administrativa no puede legalmente crear instituciones u órganos integrantes de la Administración Pública Federal, ni mucho menos puede dotarles de facultades, pues esto sólo tendría cabida mediante la emisión de un acto formal y/o materialmente legislativo; es decir, todo órgano federal sólo puede ser creado y facultado mediante ley emitida por el Congreso de la Unión y reglamento emanado del Ejecutivo Federal, cualquiera que sea la estructura legal que adopten.

Esto se corrobora por el hecho de que una regla miscelánea se encuentra legalmente impedida para crear obligaciones o cargas a los particulares, más que las establecidas expresamente en la ley de la materia y, por ende, mucho menos puede crear autoridades u órganos, puesto que, conforme al artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, dichas reglas sólo pueden crear derechos:

“Artículo 35.- Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.”

Así mismo, de conformidad con lo señalado en el artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales se encuentran facultadas para publicar anualmente sus resoluciones que establezcan disposiciones de carácter general, siendo que aquellas de éstas que se refieran al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales; por lo que, de igual forma, al ser éstas resoluciones emitidas por la propia autoridad

fiscal, no se encuentra constitucional ni legalmente facultada para crear una autoridad u órgano, ni dotarlo de facultades.

Por lo anterior se concluye que la creación y el otorgamiento de facultades del órgano colegiado que menciona el párrafo tercero del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, sólo puede resultar constitucionalmente válido cuando se realice mediante el acto jurídico formal y materialmente legislativo, en los términos anteriormente referidos; y no así, a través de una resolución miscelánea fiscal.

Así, resultaba constitucionalmente necesario e indispensable que, para crear y facultar al órgano colegiado de referencia, se realizara a través de la ley y reglamento aplicables a la materia, siendo en el caso en concreto, mediante reforma o adición a la Ley del Servicio de Administración Tributaria y al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, mismas que sólo pueden ser realizadas por el Congreso de la Unión y por el Ejecutivo Federal, respectivamente.

Entonces, la resolución miscelánea en comentario sólo establece la forma en la que dicho órgano colegiado estará conformado, sin embargo, su existencia y facultades no han sido establecidas expresamente mediante la ley y el reglamento en comentario, por lo que el contenido de la regla 2.1.52 resulta inoficioso.

En consecuencia, al no determinarse legalmente la existencia jurídica y facultades del órgano colegiado en comentario, aunque sí su estructura mediante la regla miscelánea en estudio que, como hemos visto, resulta inoficiosa, nos encontramos ante la presencia de un absurdo jurídico, en virtud de que aunque la autoridad fiscal presume la inexistencia de la razón de negocios y en virtud de ello inicie sus facultades de revisión, no puede determinarla por motu proprio, puesto que previo a la emisión de la última acta parcial, el oficio de observaciones o la resolución provisional, según corresponda, necesita, para la aplicación del referido artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, la opinión favorable del órgano colegiado que dicha porción normativa indica, mismo que, como hemos visto, no existe jurídicamente ni sus facultades han sido determinadas mediante actos formal y/o materialmente legislativos, que necesariamente deben ser emitidos por los Poderes de la Unión constitucionalmente facultados para ello.

Ejemplo de razón de negocios conforme al artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación

Un ejemplo de razón de negocios se puede encontrar en una transacción de fusión y adquisición entre dos empresas. En este caso, la razón de negocios es una herramienta que puede utilizar la autoridad fiscal para determinar si la transacción tiene un propósito económico legítimo o si se trata de una transacción artificial diseñada únicamente para reducir la carga fiscal.

Supongamos que una empresa A quiere fusionarse con una empresa B para expandir su negocio en un mercado determinado. La empresa A considera que la mejor manera de hacerlo es adquiriendo la empresa B y fusionar sus operaciones. Sin embargo, la autoridad fiscal sospecha que la transacción puede estar diseñada para obtener una ventaja fiscal, ya que la empresa A puede estar buscando reducir su carga fiscal mediante la adquisición de una empresa que tiene pérdidas fiscales acumuladas.

En este caso, la autoridad fiscal llevaría a cabo una razón de negocios para determinar si la transacción tiene un propósito económico legítimo o si se trata de una transacción artificial diseñada únicamente para obtener ventajas fiscales. Para ello, la autoridad fiscal analizaría cuidadosamente los detalles de la transacción, tales como el valor de mercado de las empresas, el historial de operaciones de ambas empresas, el plan estratégico de la empresa A para expandirse en el mercado y los beneficios fiscales que se obtendrían de la adquisición de la empresa B.

Si la autoridad fiscal determina que la transacción tiene un propósito económico legítimo, la transacción se reconocerá para efectos fiscales. Si, por el contrario, la autoridad fiscal determina que la transacción carece de un propósito económico legítimo y que su único objetivo es obtener una ventaja fiscal, entonces la transacción no será reconocida para efectos fiscales.

La materialidad de los actos jurídicos

La materialidad de los actos jurídicos es un concepto fundamental en el ámbito del derecho, ya que se refiere a la existencia física y tangible de los elementos que conforman un acto jurídico. En este sentido, la materialidad se relaciona con la forma en que se realiza el acto y los medios concretos que se utilizan para llevar a cabo la manifestación de voluntad necesaria para la creación del mismo.

Es importante destacar que la materialidad de los actos jurídicos varía según el tipo de acto y las leyes aplicables en cada caso. Por ejemplo, en algunos casos se requiere la presencia de testigos o la

intervención de un notario público para que el acto sea válido, mientras que en otros casos basta con la firma de las partes. Además, la materialidad también puede ser un factor determinante en la validez y eficacia del acto, ya que la falta de alguno de los elementos materiales puede llevar a la nulidad del mismo.

Uno de los elementos materiales más importantes en los actos jurídicos es la firma de las partes involucradas. La firma es una forma de expresar la voluntad de las partes de vincularse al contenido del acto, y su ausencia puede ser motivo de invalidez del mismo. Además, en algunos casos, la firma debe ser realizada ante testigos o notario público para que el acto tenga plena validez.

Otro elemento material relevante en los actos jurídicos es la entrega de un bien. En este caso, la entrega es fundamental para que se perfeccione el acto, ya que sin ella no se puede considerar que el bien haya sido transmitido al adquirente. La entrega puede realizarse de diversas formas, ya sea mediante la entrega física del bien, la entrega de las llaves de un inmueble o la entrega de documentos que acrediten la propiedad del bien.

En el caso de los actos jurídicos que implican el pago de una suma de dinero, la materialidad se refiere al medio de pago utilizado. En general, se acepta que el pago debe ser realizado mediante algún medio que permita la identificación de la transferencia de la suma acordada, ya sea mediante un cheque, una transferencia bancaria o el uso de una tarjeta de crédito.

El concepto materialidad no está definido en la legislación fiscal y tampoco existe algún ordenamiento que indique los requisitos para cumplir con esta.

Para fines fiscales, se podría decir que la materialidad es el conjunto de elementos objetivos, soportes documentales, tanto públicos como privados, mediante los cuales se puede demostrar que las operaciones son reales y que efectivamente se llevaron a cabo.

En la materialidad de los actos jurídicos debe considerarse la sustancia económica y su soporte.

Sustancia económica

Este postulado de la Normas de Información Financiera (NIF) se refiere a que el sistema de

información contable debe ser delimitado y reflejar la esencia de económica ante los usuarios de la información financiera. Esto se logra con el registro contable de todas las transacciones (internas y externas) que afectan a la organización y no solo en atención a su forma jurídica; sin embargo, cuando no coincidan se debe dar prioridad al fondo de la operación sobre la forma legal.

Es necesario observar que el postulado habla de una separación y una supremacía, por llamarlo así, del fondo económico sobre la forma jurídica. Ello se debe a que el registro contable de una operación puede variar de acuerdo con la naturaleza de esta, es por eso que las formalidades jurídicas deben valorarse desde a la luz de su esencia económica, para no distorsionar el reconocimiento contable.

Así el postulado básico “sustancia económica”, obedece a las siguientes características:

- es delimitado en torno a la esencia del negocio
- reconoce las transacciones que afectan a la organización, y
- prioriza las transacciones en el fondo de la operación y no solo a su forma jurídica

Fiscalización de la materialidad

Dentro de sus programas de fiscalización, la autoridad puede determinar la inexistencia de una operación únicamente con base en sus facultades de comprobación, las cuales se establecen en el artículo 42 del CFF y puede ejercer sus facultades en términos del artículo 69-B del CFF; en ambos casos, el contribuyente debe mostrar los elementos probatorios. Sin embargo, es notorio que, en el proceso de autorización de solicitudes de devolución por concepto de saldos a favor de las contribuciones, las autoridades fiscalizadoras pueden comprobar la procedencia del saldo a favor mediante el requerimiento de información y documentación, pero con mayor frecuencia tienden a requerir la materialidad de las operaciones y, si no se presenta lo que a su juicio es suficiente, puede ocasionar el desistimiento o el rechazo de las solicitudes de devolución.

Soporte de la materialidad de los actos jurídicos

Para contar con documentación más completa que dé sustento sólido a las operaciones, se recomienda atender a lo establecido en diversas fuentes, como las siguientes:

- Lo que refieren las NIF con respecto a la sustancia económica.
- Lo señalado en el Código de Comercio, en cuanto a que, por el simple hecho de ser comerciante, se está obligado a la conservación y archivo de las cartas, telegramas y otros documentos recibidos en relación con el negocio o giro del comerciante, y como parte de su contabilidad, se deben conservar los comprobantes originales de las operaciones en formato impreso, o en medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, todo lo anterior por un periodo de diez años.
- Todos los documentos que integran la contabilidad, previstos en el artículo 28 del CFF y 33 de su reglamento, como los libros, sistemas y registros contables, pólizas, papeles de trabajo, estados de cuenta y sus conciliaciones con registros contables, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, documentación comprobatoria de los asientos respectivos, documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite los ingresos y deducciones; avisos o solicitudes de inscripción al registro federal de contribuyentes; declaraciones anuales, informativas y de pagos provisionales y de pagos definitivos; acciones, partes sociales y títulos de crédito; documentación relacionada con la contratación de trabajadores, así como la relativa a su inscripción y registro o avisos realizados en materia de seguridad social y sus aportaciones; documentación relativa a importaciones y exportaciones en materia aduanera o de comercio exterior. Además de lo anterior, que es obligatorio, también es importante conservar todos los elementos que puedan constituirse en una prueba como: contratos certificados, instrumentos notariales, dictámenes, peritajes, permisos expedidos por autoridades, cotizaciones, presupuestos, propuestas de servicios, solicitudes de información, cronogramas o planes de actuación, acuerdos de entrega, proyectos, conclusiones, informes, estudios, órdenes de compra, comprobantes de pagos, correos electrónicos y correspondencia, bitácoras de seguimiento de los trabajos, minutas de reuniones, controles de visitas, reportes, fotografías, videos y todo aquello que aporte evidencia. Para la contratación de proveedores, también es conveniente contar con su opinión de cumplimiento de obligaciones, tanto fiscales como de seguridad social.

Sanciones por no cumplir con la materialidad

Como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación, cuando se determine que hubo operaciones simuladas, falsas o inexistentes, se podrían aplicar las siguientes sanciones:

Si un proveedor con el que se realizaron operaciones se ubica en la relación referida en el artículo 69-B, cuarto párrafo, del CFF, y no se demuestra la materialización de dichas operaciones dentro de los 30 días siguientes a la publicación del proveedor, se hará acreedor a una multa de 55 a 75% del monto de cada comprobante fiscal, así como una multa de 55 a 75% del monto de cada registro de gasto inexistente en contabilidad, conforme a los artículos 83, fracción XVIII y 84, fracciones XVI y III, del CFF.

Delito de defraudación fiscal por simular uno o más actos o contratos y se obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, según el artículo 109, fracción IV, del CFF.

Cuando por sí o por medio de otro, se expidan, enajenen o compren comprobantes fiscales, que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, la pena será de dos a nueve años de prisión, de acuerdo con el artículo 113-Bis del CFF. Y cuando el monto de los comprobantes fiscales que amparan dichas operaciones supere los \$8,695,470, se sancionará como conducta de delincuencia organizada conforme al artículo 2, fracción VIII Ter, de la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada.

Por otro lado, es importante señalar que también se puede perder el derecho al secreto fiscal cuando no se pueda demostrar la materialidad de las operaciones amparadas en los comprobantes, de acuerdo con el artículo 69, fracción IX, del CFF. Aunque el contribuyente goza del derecho de guardar reserva respecto de su información fiscal conforme al artículo 2, fracción VII, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, existe excepción a dicha reserva en lo concerniente al artículo 69 del CFF.

Ejemplo de la materialidad de los actos jurídicos

Un ejemplo de materialidad de los actos jurídicos en México puede ser el caso de un contrato de compraventa de un bien inmueble en el que se establece un precio de venta. La materialidad de este acto jurídico radica en que el precio acordado debe ser suficiente para que la operación sea considerada como una transacción real y no una simulación o un acto enmascarado.

En este ejemplo, la materialidad se refiere a la importancia del precio acordado en la compraventa. Si el precio es muy bajo en comparación con el valor real del inmueble, esto podría indicar que se trata de una operación enmascarada, diseñada para evitar el pago de impuestos o para ocultar una transacción real. En este caso, la autoridad fiscal podría impugnar la operación y exigir el pago de los impuestos correspondientes.

Por otro lado, si el precio acordado es justo y se basa en una evaluación realista del valor del inmueble, la operación se consideraría como una transacción real y legítima. En este caso, la materialidad del acto jurídico se cumple, lo que significa que la operación es válida y legal.

Conclusiones

La cláusula antielusión fiscal busca prevenir el abuso de la legislación fiscal mediante la aplicación de medidas que eviten estructuras o transacciones artificiales, y que permitan a las autoridades fiscales gravar los beneficios reales generados por los contribuyentes

La razón de negocios es un criterio clave en la prevención del abuso fiscal y en la garantía de que los contribuyentes paguen los impuestos correspondientes sobre los beneficios generados. La prueba busca evaluar el objetivo económico real de una transacción o estructura comercial y su coherencia con la finalidad prevista en la ley tributaria. Aunque su aplicación puede resultar compleja, es importante seguir promoviendo su uso para garantizar un sistema fiscal justo y equitativo.

El artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación en México establece reglas y procedimientos para garantizar que las empresas realicen transacciones justas y razonables con empresas relacionadas y cumplan con sus obligaciones fiscales, evitando la optimización fiscal artificial.

La materialidad de los actos jurídicos es un aspecto fundamental que debe ser considerado al momento de su creación, ya que de ella depende la validez y eficacia del acto. La firma de las partes, la entrega de bienes y el medio de pago utilizado son algunos de los elementos materiales más relevantes en los actos jurídicos, pero su importancia puede variar según el tipo de acto y las leyes aplicables en cada caso. Por tanto, es esencial que los actores involucrados en los actos jurídicos conozcan a fondo los elementos materiales necesarios para la creación de un acto válido y eficaz.

En conclusión, la razón de negocios y la materialidad es un concepto fundamental en la toma de decisiones fiscales de las empresas en México, y su importancia está reconocida por el Artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación. Las empresas deben actuar de acuerdo a la razón de negocios, pero también deben tener en cuenta las consideraciones éticas y sociales en sus decisiones fiscales.

Glosario

Toma de decisiones informada: el proceso de recopilación de información relevante y objetiva para tomar decisiones empresariales bien informadas.

Buen juicio: la capacidad de tomar decisiones bien pensadas y basadas en la lógica y la razón.

Responsabilidad social empresarial (RSE): la práctica de las empresas de actuar de manera ética y responsable con sus empleados, clientes y la comunidad en general.

Impuestos: cargos obligatorios impuestos por el gobierno sobre los ingresos, ganancias y propiedades de una empresa.

Declaración de impuestos: una declaración financiera presentada por una empresa al gobierno que detalla sus ingresos, gastos y obligaciones fiscales.

Depreciación: la disminución del valor de un activo con el tiempo, que se refleja en la contabilidad y puede ser utilizada para reducir la carga fiscal de una empresa.

Deducciones fiscales: gastos que una empresa puede deducir de sus ingresos para reducir su carga fiscal.

Planeación fiscal: el proceso de evaluar estrategias fiscales para minimizar la carga fiscal de una empresa de manera legal.

Auditoría fiscal: una revisión de la contabilidad de una empresa por parte del gobierno para asegurarse de que se han pagado los impuestos adecuados.

Tasas impositivas: el porcentaje de impuestos que una empresa debe pagar sobre sus ingresos o ganancias.

Contabilidad fiscal: la práctica de llevar registros financieros que cumplan con los requisitos fiscales y

que sean utilizados para presentar declaraciones de impuestos precisas.

Razón de negocios: criterio utilizado por las autoridades fiscales para evaluar si una transacción o estructura comercial tiene un propósito económico legítimo y no está diseñada únicamente para obtener ventajas fiscales.

Propósito económico legítimo: objetivo real y sustancial de una transacción o estructura comercial, que está en línea con la finalidad prevista en la ley tributaria.

Abuso fiscal: uso indebido de la legislación tributaria para reducir la carga fiscal de una empresa, mediante el uso de estructuras o transacciones artificiales.

Finalidad prevista en la ley tributaria: objetivo que la ley tributaria persigue al otorgar un beneficio fiscal o establecer un requisito para su aplicación.

Transacción o estructura comercial artificial: aquella que no tiene una justificación económica legítima y se realiza con el único propósito de obtener una ventaja fiscal.

Beneficios fiscales legítimos: ventajas fiscales previstas en la legislación tributaria que tienen como objetivo promover actividades económicas específicas o alentar ciertas conductas empresariales.

Análisis detallado: evaluación minuciosa de las circunstancias económicas y fiscales de cada caso en particular, que permite determinar el propósito económico real de una transacción o estructura comercial.

Equilibrio de beneficios y riesgos fiscales: evaluación cuidadosa y ponderada de los beneficios fiscales legítimos y los riesgos fiscales asociados a una transacción o estructura comercial, que permite tomar decisiones informadas y evitar el abuso fiscal.

Forma legal: forma en que se realiza una transacción o estructura comercial, que puede ser diferente al objetivo económico real y la finalidad prevista en la ley tributaria.

Carga tributaria: monto total de impuestos que una empresa o individuo debe pagar en un periodo

determinado.

Materialidad: se refiere a la importancia o relevancia de un acto jurídico en relación con los derechos y obligaciones de las partes involucradas.

Objeto: se refiere a la cosa o bien que es objeto de un acto jurídico, como una propiedad, un contrato, una herencia, entre otros.

Causa: se refiere al motivo o razón por la que se realiza un acto jurídico, como una compra, una donación, una permuta, entre otros.

Capacidad: se refiere a la aptitud legal de una persona para realizar un acto jurídico, la cual depende de su edad, estado mental, entre otros factores.

Consentimiento: se refiere a la aceptación voluntaria y consciente de las condiciones de un acto jurídico por parte de las partes involucradas.

Formalidades: se refiere a los requisitos formales que deben cumplirse para que un acto jurídico sea válido, como la firma de un contrato, la presencia de testigos, entre otros.

Nulidad: se refiere a la invalidez de un acto jurídico debido a la falta de cumplimiento de alguno de los requisitos mencionados anteriormente.

Anulabilidad: se refiere a la posibilidad de anular un acto jurídico por algún vicio o defecto, como el error, el engaño, la violencia, entre otros.

Rescisión: se refiere a la anulación de un acto jurídico por incumplimiento de las obligaciones contraídas por alguna de las partes involucradas.

Revocación: se refiere a la decisión de una de las partes de dar por terminado un acto jurídico antes de que se haya cumplido completamente.

Materialidad fiscal: es el conjunto de elementos objetivos, soportes documentales, tanto públicos como privados, mediante los cuales se puede demostrar que las operaciones son reales y que efectivamente se llevaron a cabo.

Bibliografía

Código fiscal de la Federación. México (2023).

Resolución Miscelánea Fiscal. México (2023)

Ley del Impuesto sobre la Renta. (2023).

Código de Comercio. México (2023).

Reglamento del Código Fiscal de la federación. (2023).

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (2023)

Norma de Información Financiera. México (2023).

Las Normas de Información Financiera y sus efectos fiscales

Autor:



Post-Dr. Jorge Eduardo González Guayda

Trayectoria:

Postdoctorado en Innovación Tecnológica Educativa, Doctor en Educación y en Administración de Negocios en Finanzas, Maestro en Derecho Fiscal, en Administración y en Educación. Especialista en Impuestos, Contador Público Certificado y Abogado. Director General de Tora Consultoría, Soluciones Integrales. Consultor en varias empresas del Sector Público y Privado, así como Investigador en varias Universidades Públicas y Privadas. Instructor en temas fiscales y de negocios en Universidades Nacionales e Internacionales.

Autor de la obra de Computo "Sistema Parroquial". Delegado en la CDMX por la Barra Nacional de Abogados Fiscalistas de México. Presidente de la Comisión de Certificación en la Asociación de Contadores Públicos de Puebla. Premio Nacional Jurídico Fiscalista 2022 por la Barra Nacional de Abogados Fiscalistas de México. Incluido en la Lista de los Mejores Fiscalistas de México 2023 por la Revista Defensa Fiscal 2023.

<https://www.eduardoguayda.com/>

Antecedentes

El registro contable de las organizaciones se realizaba en base a los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), pero se tenían dudas en su aplicación, ya que dichos principios

solo eran aplicables a los miembros que pertenecían al IMCP, haciendo que fueran ignorados por muchas organizaciones.

La contabilidad se lleva bajo un marco conceptual, los PCGA eran los principios y conceptos básicos cuyo cumplimiento, en un proceso lógico deductivo para la medición, reconocimiento, revelación y presentación de la información financiera.

En el año de 2004 el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF) se crea como un órgano independiente cuya función es la de emitir las Normas de Información Financiera (NIF) y estandarizarlas con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

A la entrada de las NIF, surge la duda de su aplicación como un Marco Conceptual Contable para ciertas organizaciones, algunas leyes y reglamentos federales obligan a ciertas organizaciones a su aplicación.

En el presente trabajo analizaremos las NIF, su aplicación y su obligatoriedad para ciertas organizaciones, así como su aplicación Fiscal.

La obligatoriedad de la contabilidad

La contabilidad es un sistema en el cual se presentan y realizan las valuaciones de las operaciones internas y externas que impactan en la situación financiera de una organización. El marco legal de la contabilidad se encuentra dado en el Código de Comercio en los artículos del 33 al 38.

El artículo 33 establece: *“Todo comerciante está obligado a llevar y mantener un sistema de contabilidad adecuado. Este sistema podrá llevarse mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor se acomoden a las características particulares del negocio”*.

En el mismo, se estipula que la contabilidad de una compañía debe permitir cubrir por lo menos los siguientes requisitos:

1. *Identificar las operaciones individuales y sus características, además de conectar estas operaciones con los documentos comprobatorios originales.*
2. *Dar seguimiento desde las operaciones individuales, hasta la acumulación de todas las cuentas contables que den como resultado las cifras finales.*
3. *Preparar los estados financieros que incluyan la valoración de todas las operaciones internas y externas que afecten al negocio.*
4. *Conectar y seguir la huella de las cifras dadas en esos estados financieros, las acumulaciones de las cuentas y las operaciones individuales.*
5. *Incluir los sistemas de control y verificación necesarios para evitar la omisión del registro de operaciones.*

En los artículos restantes queda asentado que las personas físicas que realizan actividades de comercio deben contar con un libro mayor, y si son personas morales, un libro de actas, además de todos los requisitos legales y fiscales que deben cumplir en ellos.

También se encuentra establecida la obligatoriedad de conservar los comprobantes originales de todas las operaciones.

Marco legal de la contabilidad en su aplicación fiscal

Adicionalmente, el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación (CFF) establece todos los elementos que integran la contabilidad, tales como; libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, así como todos los requisitos legales fiscales que deben cumplir.

El Reglamento del CFF establece cómo deben mantenerse los registros y asientos contables en medios electrónicos e indica que toda la documentación comprobatoria debe estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.

Adicionalmente, la fracción IV del artículo 28 señala que la información contable debe ingresarse de forma mensual a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria.

Marcos Conceptuales Contables que regulan la contabilidad en nuestro país

Normas de Información Financiera Mexicana (NIF) emitidas por el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF). Obligatorias a entidades: Partidos políticos. Obligatoriedad Reglamento de Fiscalización de Partidos Políticos. Sistema Financiero, Sector Asegurador y Afianzador. Obligatoriedad en los Criterios contables prescritos por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV) a través de las “Disposiciones de Carácter General Aplicables a las Sociedades Controladoras de Grupos Financieros Sujetas a la Supervisión de la CNBV” (Circular Única de Grupos Financieros)

Normas de Contabilidad Gubernamental. Disposiciones en materia de información financiera establecidas en la Ley General de Contabilidad Gubernamental para Entidades Paraestatales del Gobierno Federal. Obligatoriedad en la Ley General de Contabilidad Gubernamental y su reglamento.

Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS por sus siglas en inglés) emitidas por el Consejo Internacional de Normas de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés). Obligatorias para entidades que están listadas en Bolsa Mexicana de Valores (BMV). Obligatoriedad en la Ley de Mercado de Valores.

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados US (US GAAP por sus siglas en inglés) emitidas por el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB por sus siglas en inglés). Obligatorias para entidades que son controladas y son subsidiarias de entidades de Estados Unidos de Norteamérica.

Entidades lucrativas que no están listadas BMV y Entidades no lucrativas son opcionales las NIF.

Marco Conceptual de la Contabilidad

El marco conceptual de la contabilidad es el conjunto de fundamentos, principios y conceptos básicos cuyo cumplimiento conduce, en un proceso lógico deductivo, a la medición, reconocimiento, revelación y presentación de los elementos de las cuentas de la información financiera.

Medición. Valuación de una transacción en valores históricos o en valor razonable.

Reconocimiento. El momento en que se realiza una transacción, siendo el momento de causación o devengo.

Revelación. Informar en Notas a los estados financieros, la información mas importante para el usuario de la información financiera.

Presentación. La forma en que se agrupan las cuentas de Activo, Pasivo, Capital, Ingresos, Costos y Gastos.

Estructura de las Normas de Información Financiera marco conceptual.

Contabilidad

La contabilidad es una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera. Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones internas y otros eventos.

Información financiera

La información financiera que emana de la contabilidad, integrada por información cuantitativa expresada en unidades monetarias y descriptiva (información cualitativa), que muestra la posición y desempeño financiero de una entidad, siendo su objetivo esencial ser de utilidad al usuario general en la toma de sus decisiones económicas. Su manifestación fundamental son los estados financieros. Se enfoca esencialmente a proveer información que permita evaluar el desenvolvimiento de la entidad, así como, en proporcionar elementos de juicio para estimar el comportamiento futuro de los flujos de efectivo, entre otros aspectos.

La multiplicidad de participantes en la vida económica y su diversidad de intereses, determinan que la información financiera sea de uso y aplicación general y, por lo tanto, debe ser útil para los diferentes interesados. Desde este punto de vista, el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) emite las NIF que sirven de base para que las entidades elaboren información financiera que satisfaga las necesidades comunes de una gran variedad de usuarios.

Normas de información financiera

El término de “Normas de Información Financiera” se refiere al conjunto de pronunciamientos normativos, conceptuales y particulares, emitidos por el CINIF o transferidos al CINIF, que regulan la información contenida en los estados financieros y sus notas, en un lugar y fecha determinados, que son aceptados de manera amplia y generalizada por la comunidad financiera y de negocios.

Las NIF regulan la información contenida en los estados financieros y sus notas, en un lugar y fecha determinados, que son aceptados de manera amplia y generalizada por todos los usuarios de la información financiera.

Las NIF clasifica a las normas de la siguiente manera:

- a) Normas de información financiera conceptuales o Marco Conceptual (MC).
- b) Normas de información financiera particulares.
- c) Interpretaciones a las NIF o INIF.

Las INIF, a su vez, se clasifican en:

- a) Aclaraciones o ampliación de los temas contenidos en alguna NIF.
- b) Guías sobre problemas nuevos no tratados específicamente por alguna NIF.

Marco conceptual

El MC es un sistema coherente de objetivos y fundamentos interrelacionados, agrupados en un orden lógico y deductivo, destinado a servir como sustento racional para el desarrollo de normas de información financiera y como referencia en la solución de los problemas que surgen en la práctica contable.

Los postulados básicos son fundamentos que configuran el sistema de información contable y rigen el ambiente bajo el cual debe operar.

Por lo tanto, tienen influencia en todas las fases que comprenden dicho sistema contable; esto es, inciden en la identificación, análisis, interpretación, captación, procesamiento y, finalmente, en el

reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y de otros eventos, que lleva a cabo o que afectan económicamente a una entidad.

Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros

Los objetivos de los estados financieros se derivan principalmente de las necesidades del usuario general, las cuales dependen significativamente de la naturaleza de las actividades de la entidad y de la relación que dicho usuario tenga con ésta.

Los estados financieros deben permitir al usuario general evaluar:

- a) el comportamiento económico-financiero de la entidad, su estabilidad y vulnerabilidad; así como su efectividad y eficiencia en el cumplimiento de sus objetivos; y
- b) la capacidad de la entidad para mantener y optimizar sus recursos, obtener financiamientos adecuados, retribuir a sus fuentes de financiamiento y, en consecuencia, determinar la viabilidad de la entidad como negocio en marcha.

Características cualitativas de los estados financieros

La información financiera contenida en los estados financieros debe reunir determinadas características cualitativas con la finalidad de ser útil para la toma de decisiones de los usuarios generales.

Los elementos básicos de los estados financieros son:

- a) Los activos, los pasivos y el capital contable de las entidades lucrativas, y los activos, los pasivos y el patrimonio contable, de las entidades con propósitos no lucrativos. Dichos elementos se presentan en el balance general.
- b) Los ingresos, costos, gastos y la utilidad o pérdida neta, los cuales se presentan en el estado de resultados de las entidades lucrativas, y los ingresos, costos, gastos y el cambio neto en el patrimonio, los cuales se presentan en el estado de actividades de las entidades con propósitos no lucrativos;

c) Los movimientos de propietarios, la creación de reservas y la utilidad o pérdida integral, los cuales se presentan en el estado de variaciones en el capital contable de las entidades lucrativas; y

d) El origen y la aplicación de recursos, los cuales se presentan en el estado de flujo de efectivo o, en su caso, en el estado de cambios en la situación financiera, tanto por las entidades lucrativas como por las que tienen propósitos no lucrativos.

Reconocimiento y valuación de los elementos de los estados financieros

El reconocimiento contable es el proceso que consiste en valorar, presentar y revelar, esto es, incorporar de manera formal en el sistema de información contable, los efectos de las transacciones y, transformaciones internas que realiza una entidad y otros eventos, que la han afectado económicamente, como una partida de activo, pasivo, capital contable o patrimonio contable, ingreso, costo o gasto.

El reconocimiento de los elementos básicos de los estados financieros implica necesariamente la inclusión de la partida respectiva en la información financiera, formando parte, conceptual y cuantitativamente, del rubro relativo.

El solo hecho de revelar no implica reconocimiento contable.

El reconocimiento contable se presenta en dos etapas:

a) reconocimiento inicial – proceso de valorar, presentar y revelar una partida por primera vez en los estados financieros, al considerarse devengada; y

b) reconocimiento posterior – es la modificación de una partida reconocida inicialmente en los estados financieros, originada por eventos posteriores que la afectan de manera particular, para preservar su objetividad.

Presentación y revelación en los estados financieros

La presentación de información financiera se refiere al modo de mostrar adecuadamente en los

estados financieros y sus notas, los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad.

Implica un proceso de análisis, interpretación, simplificación, abstracción y agrupación de información en los estados financieros, para que éstos sean útiles en la toma de decisiones del usuario general.

Establecimiento de las bases para la aplicación de normas supletorias

Existe supletoriedad cuando la ausencia de Normas de Información financiera es cubierta por otro conjunto de normas formalmente establecido, distinto al mexicano.

Normas particulares

Las NIF particulares establecen las bases concretas que deben observarse para reconocer contablemente los elementos que integran los estados financieros en un momento determinado y comprenden normas de valuación, presentación y revelación.

La revelación es la acción de divulgar en estados financieros y sus notas, toda aquella información que amplíe el origen y significación de los elementos que se presentan en dichos estados, proporcionando información acerca de las políticas contables, así como del entorno en el que se desenvuelve la entidad.

Estructura de las Normas de Información Financiera

Serie A Marco Conceptual.

NIF A-1 Marco Conceptual de las Normas de Información Financiera.

Serie B Normas Aplicables a los Estados Financieros en su conjunto.

NIF B-1 Cambios Contables y Correcciones de Errores.

NIF B-2 Estado de Flujos de Efectivo.

NIF B-3 Estado de resultados integral.

NIF B-4 Estado de Cambios en el capital contable.

NIF B-5 Información financiera por segmentos.

NIF B-6 Estado de Situación Financiera.

NIF B-7 Adquisiciones de negocios.

- NIF B-8 Estados financieros consolidados o combinados.
- NIF B-9 Información financiera a fechas intermedias.
- NIF B-10 Efectos de la Inflación.
- NIF B-11, Disposición de activos de larga duración y operaciones discontinuadas.
- NIF B-12 Compensación de activos financieros y pasivos financieros.
- NIF B-13 Hechos posteriores a la fecha de los estados financieros.
- B-14 Utilidad por acción.
- NIF B-15 Conversión de monedas extranjeras.
- NIF B-16 Estados financieros de entidades con propósitos no lucrativos.
- NIF B-17 Determinación del Valor Razonable.
- Serie C Normas Aplicables específicos a los Estados Financieros.
- NIF C-1 Efectivo y equivalentes de efectivo.
- NIF C-2 Inversión en Instrumentos Financieros.
- NIF C-3 Cuentas por cobrar.
- NIF C-4 Inventarios.
- NIF C-5 Pagos anticipados.
- NIF C-6 Propiedades, plantas y equipo.
- NIF C-7 Inversiones en asociadas, negocios conjuntos y otras inversiones permanentes.
- NIF C-8 Activos intangibles.
- NIF C-9 Provisiones, contingencias y compromisos.
- NIF C-10 Instrumentos financieros derivados y relaciones de cobertura.
- NIF C-11 Capital contable.
- NIF C-12 Instrumentos financieros con características de pasivo, de capital o de ambos.
- NIF C-13 Partes relacionadas.
- NIF C-14 Transferencia y baja de activos financieros.
- NIF C-15 Deterioro en el valor de los activos de larga duración y su disposición.
- NIF C-16 Deterioro de instrumentos financieros por cobrar.
- NIF C-17, Propiedades de Inversión.
- NIF C-18 Obligaciones asociadas con el retiro de propiedades, planta y equipo.
- NIF C-19 Instrumentos Financieros por pagar.
- NIF C-20 Instrumentos Financieros por cobrar principal e interés.
- NIF C-21 Acuerdos con control conjunto.

NIF C-22 Criptomonedas.

Serie D Normas aplicables a problemas de determinación de resultados.

NIF D-1 Ingresos por contratos con clientes.

NIF D-2 Costos por contratos con clientes.

NIF D-3 Beneficios a los empleados.

NIF D-4 Impuestos a la utilidad.

NIF D-5 Arrendamientos.

NIF D-6 Capitalización del resultado integral de financiamiento.

NIF D-8 Pagos basados en acciones.

Serie E Normas aplicables a las actividades especializadas de distintos sectores.

NIF E-1 Actividades agropecuarias.

NIF E-2 Donativos recibidos u otorgados por entidades con propósitos no lucrativos.

Juicio Profesional

El juicio profesional se refiere al empleo de los conocimientos técnicos y la experiencia necesarios para seleccionar posibles cursos de acción en la aplicación de las NIF, dentro del contexto de la sustancia económica de la operación a ser reconocida.

El juicio profesional se emplea comúnmente para:

- a) la elaboración de estimaciones y provisiones contables que sean confiables;
- b) la determinación de grados de incertidumbre respecto a la eventual ocurrencia de sucesos futuros;
- c) la selección de tratamientos contables;
- d) la elección de normas contables supletorias a las NIF, cuando sea procedente;
- e) el establecimiento de tratamientos contables particulares; y
- f) lograr el equilibrio entre las características cualitativas de la información financiera.

El reconocimiento contable se encuentra sujeto a distintos grados de incertidumbre, respecto a la eventual ocurrencia de sucesos en el futuro. La determinación de dichos grados de incertidumbre debe hacerse a partir de la evidencia disponible, como sigue:

-
- a) Probable- existe alta certeza de que el suceso futuro ocurrirá; esto, con base en información, pruebas, evidencias o datos disponibles.
 - b) Posible- el suceso futuro puede ocurrir, por consiguiente, la ocurrencia del evento es más que remota y menos probable.
 - c) Remota- no existe o evidencias suficientes que permitan afirmar que ocurrirá el suceso futuro.

Una presentación razonable de la información financiera de una entidad, es aquella que cumple con lo dispuesto por las Normas de Información Financiera.

Postulados básicos

Tiene como objetivo definir los postulados básicos como los fundamentos que rigen el ambiente en el que opera el sistema de información contable.

- a) surgen como generalizaciones o abstracciones del entorno económico en el que se desenvuelve el sistema de información contable;
- b) se derivan de la experiencia, de las formas de pensamiento y políticas o criterios impuestos por la práctica de los negocios, en un sentido amplio;
- c) se aplican en congruencia con los objetivos de la información financiera y sus características cualitativas.

1. Sustancia económica

La sustancia económica debe prevalecer en la delimitación y operación del sistema de información contable, así como en el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad.

2. Entidad económica

La entidad económica es aquella unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, materiales y financieros (conjunto integrado de actividades económicas y recursos), conducidos y administrados por un único centro de control que toma decisiones encaminadas al cumplimiento de los fines específicos para los que fue creada; la personalidad

de la entidad económica es independiente de la de sus accionistas, propietarios o patrocinadores.

Se considera que una unidad es identificable en los siguientes casos:

- a) existe un conjunto de recursos disponibles, con estructura y operación propia, encaminados al cumplimiento de fines específicos y,
- b) se asocia con un único centro de control que toma decisiones con respecto al logro de fines específicos.

Clasificación de las entidades económicas atendiendo a su finalidad

- a) entidad lucrativa — cuando su principal propósito es resarcir y retribuir a los inversionistas su inversión, a través de reembolsos o rendimientos.
- b) entidad con propósitos no lucrativos — cuando su objetivo es la consecución de los fines para los cuales fue creada, principalmente de beneficio social, sin que se busque resarcir económicamente las contribuciones a sus patrocinadores

3. Negocio en marcha

La entidad económica se presume en existencia permanente, dentro de un horizonte de tiempo ilimitado, salvo prueba en contrario, por lo que las cifras en el sistema de información contable representan valores sistemáticamente obtenidos, con base en las NIF.

En tanto prevalezcan dichas condiciones, no deben determinarse valores estimados provenientes de la disposición o liquidación del conjunto de los activos netos de la entidad.

4. Devengación contable

Los efectos derivados de las transacciones que lleva a cabo una entidad económica con otras entidades, de las transformaciones internas y de otros eventos, que la han afectado económicamente, deben reconocerse contablemente en su totalidad, en el momento en el que ocurren, independientemente de la fecha en que se consideren realizados para fines contables.

5. Asociación de costos y gastos con ingresos

Los costos y gastos de una entidad deben identificarse con el ingreso que generen en un periodo, independientemente de la fecha en que se realicen.

6. Valuación

Los efectos financieros derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad, deben cuantificarse en términos monetarios, atendiendo a los atributos del elemento a ser valuado, con el fin de captar el valor económico más objetivo de los activos netos.

7. Dualidad económica

La estructura financiera de una entidad económica está constituida por los recursos de los que dispone para la consecución de sus fines y por las fuentes para obtener dichos recursos, ya sean propias o ajenas.

8. Consistencia

Ante la existencia de operaciones similares en una entidad, debe corresponder un mismo tratamiento contable, el cual debe permanecer a través del tiempo, en tanto no cambie la esencia económica de las operaciones.

Objetivos de los estados financieros

Su finalidad es identificar las necesidades de los usuarios y establecer, con base en las mismas, los objetivos de los estados financieros de las entidades, así como las características y limitaciones de los estados financieros, tanto de las entidades lucrativas, como de las no lucrativas.

Alcance: todo tipo de entidades, sean lucrativas o no lucrativas.

Entidad lucrativa

Es aquella unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, materiales y financieros (conjunto integrado de actividades económicas y recursos), conducidos y administrados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los

finés de lucro de la entidad, cuyo principal atributo es la intención de resarcir y retribuir a los inversionistas su inversión, a través de reembolsos o rendimientos.

Entidad con propósitos no lucrativos

Es aquella unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, materiales y de aportación, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines para los que fue creada, principalmente de beneficio social, y que no resarce económicamente la contribución a sus patrocinadores.

Definición de usuario general

Es cualquier ente involucrado en la actividad económica (sujeto económico), presente o potencial, interesado en la información financiera de las entidades, para que en función de ella base su toma de decisiones.

Clasificación de los usuarios según sus necesidades

- a) Accionistas o dueños – incluye a socios, asociados y miembros que proporcionan recursos a la entidad, que son directa y proporcionalmente compensados de acuerdo con sus aportaciones (entidades lucrativas);
- b) Patrocinadores – incluye a patronos, donantes, asociados y miembros, quienes proporcionan recursos que no son directamente compensados (entidades con propósitos no lucrativos);
- c) Órganos de supervisión y vigilancia corporativos, internos o externos – son los responsables de supervisar y evaluar la administración de las entidades;
- d) Administradores – son los responsables de cumplir con el mandato de los cuerpos de gobierno (incluidos los patrocinadores o accionistas) y de dirigir las actividades operativas;
- e) Proveedores – son los que proporcionan bienes y servicios para la operación de la entidad;
- f) Acreedores – incluye a instituciones financieras y otro tipo de acreedores;
- g) Empleados – son los que laboran para la entidad;
- h) Clientes y beneficiarios – son los que reciben servicios o productos de las entidades;
- i) Unidades gubernamentales – son las responsables de establecer políticas económicas, monetarias y fiscales, así como de participar en la actividad económica al conseguir financiamientos y asignar presupuesto gubernamental;
- j) Contribuyentes de impuestos – son aquéllos que fundamentalmente aportan al fisco y están interesados

en la actuación y rendición de cuentas de las unidades gubernamentales;

k) Organismos reguladores – son los encargados de regular, promover y vigilar los mercados financieros;
y

l) Otros usuarios – incluye a otros interesados no comprendidos en los apartados anteriores, tales como público inversionista, analistas financieros y consultores.

Los estados financieros deben proporcionar elementos de juicio confiables que le permitan al usuario general evaluar:

a) el comportamiento económico–financiero de la entidad, su estabilidad y vulnerabilidad; así como su efectividad y eficiencia en el cumplimiento de sus objetivos; y

b) la capacidad de la entidad para mantener y optimizar sus recursos, obtener financiamientos adecuados, retribuir a sus fuentes de financiamiento y, en consecuencia, determinar la viabilidad de la entidad como negocio en marcha.

La información financiera debe ser útil para:

a) Tomar decisiones de inversión o asignación de recursos a las entidades. Los principales interesados al respecto son quienes

puedan aportar capital o que realizan aportaciones, contribuciones o donaciones a la entidad. El grupo de inversionistas o patrocinadores está interesado en evaluar la capacidad de crecimiento y estabilidad de la entidad;

b) Tomar decisiones de otorgar crédito por parte de los proveedores y acreedores que esperan una retribución justa por la asignación de recursos o créditos. Los acreedores requieren para la toma de sus decisiones, información financiera que puedan comparar con la de otras entidades y de la misma entidad en diferentes periodos;

c) Evaluar la capacidad de la entidad para generar recursos o ingresos por sus actividades operativas;

d) Distinguir el origen y las características de los recursos financieros de la entidad, así como el rendimiento de los mismos. En este aspecto el interés es general, pues todos están interesados en conocer de qué recursos financieros dispone la entidad para llevar a cabo sus fines, cómo los obtuvo, cómo los aplicó y, finalmente, qué rendimiento ha tenido y puede esperar de ellos;

e) Formarse un juicio de cómo se ha manejado la entidad y evaluar la gestión de la administración, a través de un diagnóstico integral que permita conocer la rentabilidad, solvencia y capacidad de crecimiento de la entidad para tener una idea sobre cómo y en qué medida ha venido cumpliendo sus objetivos;

f) Conocer de la entidad, entre otras cosas, su capacidad de crecimiento, la generación y aplicación del flujo de efectivo, su productividad, los cambios en sus recursos y en sus obligaciones, el desempeño de la administración, su capacidad para mantener el capital contable o patrimonio contable, entre otros.

Estados financieros básicos

Los estados financieros representan la información que el usuario general requiere para la toma de decisiones económicas.

Estos estados deben ser: confiables, relevantes, comprensibles y comparables (características cualitativas). Los estados financieros básicos así como sus notas (que son parte integrante de ellos) son:

Estados financieros básicos

1. Balance general / estado de situación financiera /estado de posición financiera.

Muestra información relativa a una fecha determinada sobre los recursos y las obligaciones financieras de la entidad.

2. Estado de resultados / estado de actividades.

Muestra la información relativa al resultado de sus operaciones en un periodo y, por ende, de los ingresos, gastos; así como de la utilidad (pérdida) neta o cambio neto en el patrimonio contable resultante en el periodo

3. Estado de variaciones en el capital contable.

Muestra los cambios en la inversión de los accionistas o dueños durante el periodo.

4. Estado de flujo de efectivo y, en su caso, estado de cambios en la situación financiera.

Contiene información acerca de los cambios en los recursos y las fuentes de financiamiento de la entidad en el periodo, clasificados por actividades de operación, de inversión y de financiamiento.

Limitaciones que el usuario general debe tener presente:

a) las transformaciones internas, transacciones y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad,

son reconocidos conforme a normas particulares que pueden ser aplicadas con diferentes alternativas, lo cual suele afectar su comparabilidad;

b) los estados financieros, especialmente

el balance general, presentan el valor contable de los recursos y obligaciones de la entidad, cuantificables confiablemente con base en las Normas de Información Financiera, y no pretenden presentar el valor razonable de la entidad en su conjunto.

c) por referirse a negocios en marcha, están basados en varios aspectos en estimaciones y juicios que son elaborados considerando los distintos cortes de periodos contables, motivo por el cual no pretenden ser exactos.

Entidades con propósitos no lucrativos

Los estados financieros de este tipo de entidades deben ser adaptados a las características particulares de éstas, ya que, además de cubrir las necesidades de información de los usuarios generales de las entidades lucrativas, proporcionan información que sirve para:

a) Evaluar en el largo plazo si con la asignación de recursos, estas organizaciones, pueden continuar con el logro de sus objetivos operativos a un nivel satisfactorio para los patrocinadores, los beneficiarios, la economía o la sociedad y, por tanto, si los recursos disponibles son suficientes para proporcionar servicios y lograr sus fines sociales.

b) Analizar si se mantienen niveles apropiados de contribuciones y donaciones para seguir proporcionando sus servicios de manera satisfactoria y, por ende, facilitar el logro de conclusiones sobre la continuidad de la entidad en el futuro.

Características cualitativas de los estados financieros

Objetivo de la NIF

Establecer las características cualitativas que debe reunir la información financiera contenida en los estados financieros, para satisfacer apropiadamente las necesidades comunes de los usuarios generales de la misma y, con ello, asegurar el cumplimiento de los objetivos de los estados financieros.

Es necesario buscar un equilibrio que optimice la información, más que buscar los niveles máximos de todas las características cualitativas. Para lo anterior, es indispensable el juicio profesional del Contador

Público.

Elementos básicos de los estados financieros

Elementos básicos de los estados financieros, es definir los elementos que conforman los estados financieros, tanto para las entidades lucrativas como para las entidades con propósitos no lucrativos.

En la NIF se definen elementos del:

- a) Balance general.
- b) Estado de resultados y estado de actividades.
- c) Estado de variaciones en el capital contable.
- d) Estado de flujo de efectivo y estado de cambios en la situación financiera.

Una clasificación de activos es:

- Efectivo y equivalentes;
- Derechos a recibir efectivo o equivalentes;
- Derechos a recibir bienes o servicios;
- bienes disponibles para la venta o para su transformación y posterior venta;
- Bienes destinados al uso, o para su construcción y posterior uso, y
- Aquéllos que representan una participación en el capital contable o patrimonio contable de otras entidades.
- Capital o patrimonio contable
- El concepto de capital contable es utilizado para las entidades lucrativas, y el de patrimonio contable para las entidades con propósitos no lucrativos; sin embargo, para efectos de este marco conceptual, ambos se definen en los mismos términos.

Criterios para determinar el mantenimiento del capital contable o patrimonio contable.

Capital contable - Patrimonio contable

Financiero - se enfoca a conservar una determinada cantidad de dinero o poder adquisitivo del capital contable o patrimonio contable; por lo tanto, su crecimiento o disminución real se determina al final del periodo, con base en el valor de los activos netos que sustentan dicho capital o patrimonio.

Físico - se enfoca a conservar una capacidad operativa determinada del capital contable o patrimonio contable; por lo tanto, su crecimiento o disminución real se determina por el cambio experimentado en la capacidad de producción física de los activos netos, a lo largo del periodo contable.

B) Estado de resultados y estado de actividades

Como se verá a continuación, se incorpora una nueva clasificación de ingresos y gastos, en ordinarios y no ordinarios. Los ordinarios son los usuales y los no ordinarios son los inusuales.

- Ingresos, costos y gastos, excepto aquéllos que por disposición expresa de alguna norma particular, forman parte de las otras partidas integrales, según se definen en esta NIF.
- Utilidad o pérdida neta para entidades lucrativas.
- Cambio neto en el patrimonio contable para entidades no lucrativas.

C) Estado de variaciones en el capital contable

Este estado financiero tiene especial importancia para poder analizar los cambios que tiene el accionista en su patrimonio. En el caso de las entidades lucrativas, los conceptos que contiene la NIF son:

- Movimientos de propietarios
 - Creación de reservas
 - Utilidad o pérdida integral
-
- Movimientos de propietarios - Son cambios al capital contribuido o, en su caso, al capital ganado de una entidad, durante un periodo contable, derivados de las decisiones de sus propietarios, en relación con su inversión en dicha entidad
 - Creación de reservas - Representan una segregación de las utilidades netas acumuladas de la entidad, con fines específicos, y creadas por decisiones de sus propietarios.
 - Utilidad o pérdida integral - La utilidad integral es el incremento del capital ganado de una entidad lucrativa, durante un periodo contable, derivado de la utilidad o pérdida neta, más otras partidas integrales.

En caso de determinarse un decremento del capital ganado en estos mismos términos, existe una pérdida integral.

D) Estado de flujo de efectivo y estado de cambios en la situación financiera

Origen de recursos - Son aumentos del efectivo, durante un periodo contable, provocados por la disminución de cualquier otro activo distinto del efectivo, el incremento de pasivos, o por incrementos al capital contable o patrimonio contable por parte de los propietarios o, en su caso, patrocinadores de la entidad.

Aplicación de recursos - Son disminuciones del efectivo durante un periodo contable, provocadas por el incremento de cualquier otro activo distinto del efectivo, la disminución de pasivos, o por la disposición del capital contable, por parte de los propietarios de una entidad lucrativa.

Reconocimiento

Los objetivos de la NIF son:

- a) establecer los criterios generales que deben utilizarse en la valuación, tanto en el reconocimiento inicial como en el posterior, de transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que han afectado económicamente a una entidad; así como,
- b) definir y estandarizar los conceptos básicos de valuación que forman parte de las normas particulares aplicables a los distintos elementos integrantes de los estados financieros.

La NIF se ocupa de la valuación, una parte muy importante del reconocimiento contable: valuación, presentación y revelación.

Momentos de reconocimiento contable:

Como se puede ver, la NIF establece los criterios generales para valuar, y marca dos momentos de reconocimiento contable: el inicial y el posterior. En el caso de las normas particulares, define y estandariza los conceptos básicos de valuación.

Criterios de reconocimiento contable:

El solo hecho de revelar no implica un reconocimiento contable. Una operación para poder ser reconocida como un elemento de los estados financieros (conceptual y numéricamente), debe cumplir con (todos) los seis criterios siguientes:

- a) provenir de una transacción de la entidad con otras entidades, de transformaciones internas, así como de otros eventos pasados, que la han afectado económicamente;
- b) satisfacer la definición de un elemento de los estados financieros;
- c) ser cuantificable en términos monetarios confiablemente;
- d) estar acorde con su sustancia económica;
- e) ser probable que en un futuro ocurra una obtención o un sacrificio de beneficios económicos, lo que implicará una entrada o salida de recursos económicos, y
- f) contribuir a la formación de un juicio valorativo en función de su relevancia, que coadyuve a la toma de decisiones económicas.

Existen eventos que no podrán ser reconocidos en los estados financieros dado que no es posible que cumplan con los seis criterios establecidos.

Momentos de reconocimiento

- * Reconocimiento inicial
- * Reconocimiento posterior

Momento del reconocimiento

Se presenta el reconocimiento contable en dos etapas: la primera se da cuando se reconoce contablemente por primera vez (reconocimiento inicial) de acuerdo con las NIF. Sin embargo, con el paso del tiempo pueden presentarse situaciones o eventos que afecten “ese” reconocimiento inicial, por lo tanto, se atiende al reconocimiento posterior.

Momento del reconocimiento

Reconocimiento inicial – proceso de valorar, presentar y revelar una partida por primera vez en los estados financieros, al considerarse devengada; y

El reconocimiento inicial es muy fácil de visualizar, por ejemplo, cuando se adquiere un activo fijo, éste es registrado al costo de su adquisición (valor histórico) más los gastos necesarios para que el activo esté en condiciones de funcionar.

Reconocimiento inicial

Es la incorporación inicial de la transacción devengada.

El reconocimiento inicial de activos, pasivos, capital o patrimonio contable se debe reconocer a los valores de intercambio en que ocurrió esa transacción, a menos que dicho valor no sea representativo, en cuyo caso se debe realizar una estimación adecuada.

Reconocimiento posterior

* Momentos de reconocimiento

Momento del reconocimiento

Reconocimiento posterior – es la modificación de una partida reconocida inicialmente en los estados financieros, originada por eventos posteriores que la afectan de manera particular, para preservar su objetividad.

Reconocimiento posterior

El reconocimiento posterior ocurre cuando una operación posterior al reconocimiento inicial modifica el valor de los activos, pasivos y capital o patrimonio contable. Cuando una operación posterior a un reconocimiento previo modifica a tal grado una partida que ésta deja de tener valor, debe eliminarse del balance general.

Con el paso del tiempo, un activo fijo, por ejemplo, puede sufrir deterioro tecnológico que afecte su valor, por lo que se aplicará un “reconocimiento posterior” a través del NIF C-15.

Las modificaciones de reconocimiento inicial se pueden deber a:

- a) modificaciones a dichos elementos por transacciones que son acumuladas y reconocidas a los distintos valores de reconocimiento inicial al momento en que se devengan dichas transacciones;
- b) transformaciones internas de recursos que son reconocidas a su valor acumulado; y
- c) otros eventos que se reconocen considerando los valores que mejor reflejen su situación actual.

El reconocimiento posterior, en general, se aplica en los siguientes casos:

- a) Corrección del reconocimiento inicial por inflación.
- b) Corrección por deterioro.
- c) Incorporación de nuevas partidas para acumular costos.
- d) Activos financieros (monetarios).
- e) Activos no monetarios.

Corrección por inflación

En México se utiliza el INPC para corregir el efecto inflacionario en los distintos renglones de los estados financieros y, en el caso de los inventarios y costo de venta, se admite el costo de reposición de los mismos.

Corrección por inflación

En el caso de maquinaria y equipo importado, se admite la corrección del costo de adquisición con el índice de inflación del país de origen.

Corrección por deterioro

En general, los valores netos en libros de los activos no deberán ser superiores a sus valores de recuperación, y cuando esto ocurra los activos serán ajustados.

Incorporación de nuevas partidas para acumulación de costos

Las actividades de producción de bienes y servicios de las entidades implican la constante adquisición de activos y servicios, que se acumulan a ciertas partidas de activo que ya se tienen o se crean nuevos activos, los cuales son valuados al costo de adquisición (a los precios pagados por ellos).

Activos financieros (monetarios)

Los activos financieros en su reconocimiento posterior pueden reconocerse a su valor razonable, incluyendo a las cuentas por cobrar, según lo especifican normas particulares.

Activos no monetarios

Los activos no monetarios que en conjunto son dedicados a la producción y servicios que generan ingresos a las entidades, normalmente se conservan al costo histórico original, dado que representan el valor

de la inversión productiva de la entidad.

Las reglas siguientes respecto a los pasivos:

Los pasivos deben reconocerse en los estados financieros, de acuerdo con su naturaleza y tomando en cuenta las normas particulares, considerando los siguientes criterios:

- a) las obligaciones de transferir efectivo o equivalentes no podrán ser menores a su valor presente;
- b) las obligaciones de transferir bienes o servicios no podrán ser menores a su valor de liquidación (valor neto de liquidación) o, en su caso, al valor razonable de los bienes o servicios a ser proporcionados, y
- c) las obligaciones de transferir instrumentos financieros de capital emitidos por la propia entidad no podrán ser menores al valor razonable de los instrumentos financieros de capital a ser entregados.

Valuación

Normas básicas de valuación

Las técnicas y métodos de valuación, que la NIF denomina “conceptos de valuación”, varían mucho en su grado de complejidad.

En la NIF se presentan los principales conceptos de valuación; como lo dice la serie a la que pertenece la NIF, es un marco conceptual en reconocimiento y valuación.

Para la selección de una técnica o método de valuación determinado se debe ser muy cuidadoso, ya que es necesario atender a los atributos de la operación a valorar.

Valores de entrada – son los que sirven de base para la incorporación o posible incorporación de una partida a los estados financieros, los cuales se obtienen por la adquisición, reposición o reemplazo de un activo o por incurrir en un pasivo; estos valores se encuentran en los mercados de entrada; y

Valor razonable – representa el monto de efectivo o equivalentes que participantes en el mercado estarían dispuestos a intercambiar para la compra o venta de un activo, o para asumir o liquidar un pasivo,

en una operación entre partes interesadas, dispuestas e informadas, en un mercado de libre competencia.

El valor razonable tiene como supuesto que la transacción se realiza en un mercado de libre competencia.

Cuando no se tenga un valor de intercambio accesible de la operación, debe realizarse una estimación del mismo mediante técnicas de valuación.

En los casos en los que no se dispongan las cotizaciones observables en el mercado para la valuación de los activos o pasivos (de entrada, o salida, según sea el caso), se recurre, en segunda instancia, a mercados de activos /pasivos similares.

Pero si tampoco existiera un mercado así, por último, se recurre a las técnicas de valuación (enfoques o modelos financieros) reconocidos en el ámbito financiero para valorar dichos activos o pasivos.

En las adquisiciones de negocios, los activos adquiridos y pasivos asumidos, en esencia, son valuados a su valor razonable al reconocerse en la adquisición.

2) Costo de adquisición / costo histórico

Costo de adquisición – es el monto pagado de efectivo o equivalentes por un activo o servicio al momento de su adquisición.

Empleado en el reconocimiento inicial de las transacciones, puede ser utilizado para activos y pasivos.

Ejemplo: el reconocimiento de la adquisición de terrenos, edificios, maquinaria y equipo, así como herramientas de larga duración.

3) Costo de reposición

Costo de reposición – es el costo que sería incurrido para adquirir un activo idéntico a uno que está

actualmente en uso.

Utilizado en la etapa de reconocimiento posterior de un activo idéntico.

4) Costo de reemplazo

Costo de reemplazo – es el costo más bajo que sería incurrido para restituir el servicio potencial de un activo, en el curso normal de la operación de la entidad.

Usado en la etapa de reconocimiento posterior de un activo similar

5) Recurso histórico

Recurso histórico – es el monto recibido de recursos en efectivo o equivalentes, al incurrir en un pasivo.

En el caso de un préstamo recibido, el recurso histórico es el efectivo o equivalentes que se reciben netos de primas, descuentos y gastos asociados al préstamo.

Asociado al reconocimiento al incurrir en pasivos.

Se considera neto de primas o descuentos y gastos asociados derivados de la emisión y colocación del pasivo. No se debe confundir con costo histórico (ver costo de adquisición). Representa el efectivo recibido.

Valores de salida – son los que sirven de base para realizar una partida en los estados financieros, los cuales se obtienen por la disposición o uso de un activo o por la liquidación de un pasivo; estos valores se encuentran en los mercados de salida.

La NIF establece que el valor de salida sólo debe considerarse válido si la NIF particular que trata el elemento de los estados financieros lo acepta.

2) Valor de realización (en su caso, neto de realización)

Valor de realización – es el monto que se recibe, en efectivo, equivalentes de efectivo o en especie, por la venta o intercambio de un activo.

En el caso de los activos abandonados, éstos deben contabilizarse a su valor de realización. En caso de que este activo tuviera gastos relativos a su abandono, entonces se presentaría su valor disminuido de estos gastos, es decir, a su valor neto de realización.

3) Valor de liquidación (en su caso, neto de liquidación)

Valor de liquidación – es el monto de erogaciones necesarias en que se incurre para liquidar un pasivo.

Representa el costo de liquidación de un pasivo, excluyendo intereses e impuestos. Si la liquidación tuviera costos directos asociados con ella, éstos se agregan al valor de liquidación, y se presenta el valor neto de liquidación.

4) Valor presente

El valor presente es una herramienta de las finanzas muy utilizada.

Valor presente – es el valor actual de flujos netos de efectivo futuros, descontados a una tasa apropiada de descuento, que se espera genere una partida durante el curso normal de operación de una entidad.

La NIF comenta la aplicación de esta herramienta en:

- Valor de la entidad o unidad a informar
- Costos incrementales
- Liquidación efectiva
- Valor específico de un activo o un pasivo de la entidad (incluye el valor de uso)
- En la aplicación de valor presente suelen utilizarse dos enfoques: el valor presente esperado,

incorporando el riesgo de variación en los flujos de efectivo en la determinación del valor presente (flujos de efectivo futuros descontados a una tasa libre de riesgo y ponderados por su respectiva probabilidad de ocurrencia), y el valor presente estimado (monto que estadísticamente es el más apropiado entre un rango de posibles montos de flujos de efectivo futuros proyectados).

Presentación y revelación

Establece las normas generales aplicables a la presentación y revelación de la información financiera contenida en los estados financieros y sus notas.

Introducción

Lo que la NIF tampoco considera como obligatorio es la información no financiera adicional que algunas entidades tienen que presentar, ya que este tipo de información está fuera del alcance de la NIF.

Es un requerimiento que la administración rinda cuentas sobre su gestión y, por ello, es responsable de la información financiera que prepara.

La información debe ser confiable, relevante, comparable y comprensible.

Es importante comentar que la suficiencia, característica secundaria. “debe determinarse en relación con las necesidades comunes que los usuarios generales demandan de ésta. Por lo tanto, la información financiera debe contener suficientes elementos de juicio y material básico para que las decisiones de los usuarios generales estén adecuadamente sustentadas”.

De acuerdo con la NIF, los estados financieros:

Forman un todo o unidad inseparable y, por lo tanto, deben presentarse conjuntamente en todos los casos. La información que complementa los estados financieros puede ir en el cuerpo o al pie de los mismos o en páginas por separado.

Normalmente, las notas se presentan en el siguiente orden, el cual contribuye al entendimiento por

parte de los usuarios de la información que se presenta en los estados financieros de la entidad y a la comparación de éstos con los de otras entidades.

a) Declaración en la que se manifieste explícitamente el cumplimiento cabal con las Normas de Información Financiera, para lograr una presentación razonable. En caso contrario, debe revelarse este hecho

b) Descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad y de sus principales actividades.

c) Resumen de las políticas contables significativas aplicadas.

d) Información relativa a partidas que se presentan en el cuerpo de los estados financieros básicos, en el orden en el que se presenta cada estado financiero y las partidas que lo integran.

e) Fecha autorizada para la emisión de los estados financieros y nombre(s) del (los) funcionario(s) u órgano(s) de la administración que la autorizaron, y

f) Otras revelaciones, incluyendo:

- Pasivos contingentes y compromisos contractuales no reconocidos.

- Revelaciones de información no financiera; por ejemplo, los objetivos y políticas relativos a la administración de riesgos, y consolidación.

- Nombre de la entidad controladora directa y de la controladora de último nivel de consolidación.

- Situaciones específicas por presentar ...

- La NIF atiende a criterios generales de presentación. Respecto a determinadas situaciones específicas por presentar, la norma establece que serán en NIF referentes donde se indicarán los requerimientos sobre estos aspectos.

- La presentación de las partidas se mantendrá durante el periodo que se informa, así como el siguiente periodo, a menos que:

- a) después de un cambio significativo en la naturaleza de las operaciones de la entidad o de un análisis de sus estados financieros, sea evidente que otra presentación es más adecuada considerando los criterios para la selección y aplicación de políticas contables que se incluyen en esta NIF, o

- b) los estados financieros de periodos anteriores que se presentan en forma comparativa con los del periodo actual, sean afectados por cambios en normas particulares, reclasificaciones o correcciones de errores.

- El cambio, en la presentación de los estados financieros deberá realizarse solamente si la nueva presentación brinda información más confiable, relevante, comprensible y comparable a los usuarios.

- Clasificación en corto y largo plazo:

- Los activos y pasivos se clasifican en corto plazo (circulantes) o largo plazo (no circulantes).

- Reconocimiento en el corto plazo cuando:
 - a) se espere realizar o se pretenda vender o consumir, en el transcurso del ciclo normal de operaciones de la entidad;
 - b) se mantenga fundamentalmente con fines de negociación;
 - c) se espera realizar dentro del periodo de los doce meses posteriores a la fecha del balance;
 - d) se trate de efectivo o sus equivalentes,a menos que su utilización esté restringida, dentro de los doce meses siguientes a la fecha del balance.
- Todas las demás partidas no incluidas en a), b), c) o d), deben clasificarse como de LP.
- Tiempo en que se presentan los estados financieros:
 - Los estados financieros deberán presentarse, por lo menos, una vez al año, o bien, al término del ciclo normal de operaciones, cuando éste sea mayor a un año.
 - Concepto de ciclo normal de operaciones
 - Es el plazo que transcurre entre la adquisición de activos para su procesamiento hasta la realización de éstos (venta).
 - Esto no impide que se emitan estados financieros en fechas intermedias.
 - Agrupación de partidas
 - Las partidas significativas agrupadas bajo un mismo rubro deben detallarse por separado en notas a los estados financieros.
 - A menos que una NIF particular permita su compensación, deben presentarse por separado:
 - Los activos y pasivos
 - En general, los ingresos, costos y gastos
 - En general, los activos y pasivos deben compensarse y el monto neto presentarse en el balance general, cuando:
 - a) se cuente con el derecho contractual de compensarlos, al mismo tiempo que se tiene la intención de liquidarlos sobre una base neta, o bien, de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente, o
 - b) son de la misma naturaleza, surgen de un mismo contrato, tienen el mismo plazo de vencimiento y se liquidarán simultáneamente.
 - Revelación
 - Son los criterios de aplicación de las normas particulares, que la administración de una entidad considera como los más apropiados en sus circunstancias para presentar razonablemente la información contenida en los estados financieros básicos.
 - Negocio en marcha

- La NIF indica que la administración de la entidad deberá evaluar si ésta tiene la capacidad de continuar operando, es decir, si cumple con el postulado de negocio en marcha, y bajo este postulado, preparar la información financiera.
 - Si no es así, se revelará que la entidad no prepara sus estados financieros bajo el postulado de negocio en marcha, así como las razones para no hacerlo.
 - Otras revelaciones
 - Si uno o más estados financieros básicos se omiten.
 - Si se ajustan retrospectivamente o se reclasifican algunos elementos de los estados financieros de periodos anteriores.
 - Cuando los estados financieros se presenten por un periodo distinto del ciclo normal de operaciones, o éste no coincida con un año de calendario.
 - Las razones y la naturaleza de las reclasificaciones.
 - Los supuestos clave en estimaciones contables.
 - El nombre de la controladora directa.

Se especifica cuándo y qué revelar sobre estimaciones contables que impliquen incertidumbre con riesgo relevante NIF C-1, Si las restricciones expiran después de doce meses o del ciclo normal de operaciones, el efectivo y equivalentes se presentarán a largo plazo.

Supletoriedad

La Supletoriedad, establece que, en caso de ausencia de una NIF para el reconocimiento contable, se debe optar por una norma supletoria que pertenezca a otro esquema normativo, pero que cumpla con los requisitos que determina esta NIF.

La NIF establece las bases para aplicar el concepto de supletoriedad a las NIF, considerando que al hacerlo se prepara información financiera con base en ellas.

Y, a su vez, las Normas Internacionales de Información Financiera se conforman de la siguiente manera:

NIIIF, (International Financial Reporting Standards, IFRS) emitidas por el Consejo de Normas

Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board, IASB).

Normas Internacionales de Contabilidad, NIC (International Accounting Standards, IAS) emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee, IASC).

Interpretaciones de las NIIF emitidas por el Comité de Interpretaciones (International Financial Reporting Interpretations Committee, IFRIC).

Interpretaciones de las NIC, emitidas por el Comité de Interpretaciones (Standing Interpretations Committee, SIC).

Otra normatividad supletoria

Cuando las NIIF no den solución a ciertos tratamientos contables, permite la adopción de otra normatividad como supletoria, siempre y cuando se cumplan con los requisitos que esta NIF exige para su aplicación.

Requisitos de una norma supletoria

La NIF, exige el cumplimiento de todos los requisitos que se presentan a continuación, para la adopción de cualquier otra normatividad:

a) Estar vigente, según lo establezca la propia norma supletoria. Una nueva norma supletoria podrá aplicarse de manera anticipada, si ésta así lo permite.

b) No contraponerse al Marco Conceptual de las NIF.

c) Haber sido aprobada por un organismo reconocido internacionalmente como emisor de normas contables.

d) Ser parte de un conjunto de normas formalmente establecidas, para evitar así que en la práctica se apliquen tratamientos informales y sin sustento teórico.

e) Cubrir plenamente la transacción, la transformación interna o, en su caso, el evento al que se aplique la supletoriedad.

Reglas de supletoriedad

La norma supletoria debe sujetarse a las siguientes reglas:

a) Debe aplicarse únicamente sobre temas que no estén contemplados en los objetivos y alcances de las normas particulares dentro de las NIF; por lo tanto, la norma supletoria nunca debe utilizarse para complementar o sustituir a las normas de valuación, presentación o revelación, ya contenidas en alguna NIF particular.

b) Debe aplicarse por temas generales y de manera integral para el tratamiento contable relativo a la transacción, transformación interna o, en su caso, al evento cubierto por la supletoriedad, independientemente de que el tema general esté contenido parcial o totalmente en una o varias normas.

c) Debe aplicarse exclusivamente cuando no exista norma particular dentro de las NIF.

d) En los casos en los que la norma utilizada originalmente como supletoria sea modificada o derogada por parte de su organismo emisor, debe continuar la supletoriedad con la norma que la sustituya.

e) La supletoriedad debe suspenderse cuando entre en vigor una nueva NIF emitida por el CINIF sobre el tema relativo o, en su caso, cuando dicha NIF permita su aplicación anticipada y se tome esta opción.

Normas de revelación

Se revelará en notas a los estados financieros, la adopción de supletoriedad, además de lo siguiente:

a) breve descripción de la transacción, transformación interna o evento que motivó la utilización de la norma supletoria;

b) identificación de la norma supletoria, organismo que la emite y fecha de vigencia;

c) fecha en que inició la supletoriedad;

d) breve comentario del objetivo, alcance y normas de reconocimiento contable contenidos en la norma supletoria, así como las razones que sustenten su utilización, y

e) en el periodo en el que la norma utilizada inicialmente como supletoria se sustituya por otra norma supletoria, deben comentarse las diferencias importantes entre la norma supletoria inicial y la nueva adoptada.

En caso de que el CINIF emita una norma y con ello se suspenda la supletoriedad, esto se revelará en las notas, además de:

- a) breve descripción de la transacción, transformación interna o evento que, en su momento, motivó la utilización de la norma supletoria;
- b) identificación de la norma supletoria que deja de aplicarse, organismo que la emite, fecha de vigencia, así como fecha en la que inició la supletoriedad;
- c) en su caso, nombre y fecha de vigencia de la NIF que empezará a aplicarse a partir de ese momento;
- d) diferencias relevantes entre la norma que se suspende y la NIF que se aplica en su lugar.

Valor Probatorio de las Normas de Información Financiera

Precedentes jurisprudenciales

Para analizar el valor probatorio de las NIF, es necesario recurrir a los precedentes jurisprudenciales en materia.

Novena Época

Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Libro I, octubre de 2011, Tomo 3, página 1661

Tesis: I.4o.A.799 A (9ª)

Tipo: Tesis Aislada

Materia: Administrativa

Núm. de Registro: 160817

NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SUS CARACTERÍSTICAS.

Las normas de información financiera sirven para elaborar información que satisfaga las necesidades comunes de usuarios en el área contable-financiera, estableciendo las bases concretas para reconocer contablemente y dar valor o significado a los datos que integran los estados financieros de una entidad o empresa. Así, dichas normas tienen como características básicas las siguientes: a) surgen como generalizaciones o abstracciones del entorno económico en que se desenvuelve el sistema de información contable; b) derivan de la experiencia, de las formas de pensamiento y políticas o criterios impuestos por la práctica de los negocios en un sentido amplio; c) se aplican en congruencia con los objetivos de la

información financiera y sus características cualitativas; d) vinculan al sistema de información contable con el entorno en que éste opera, permitiendo al emisor de la normativa, al preparador y usuario de la información financiera, una mejor comprensión del ambiente en que se desenvuelve la práctica contable; y, e) sirven de guía de la acción normativa conjuntamente con el resto de los conceptos básicos que integran el marco conceptual, dado que deben emplearse como apoyo para elaborar reglas específicas de información financiera, dando pauta para explicar "en qué momento" y "cómo" deben reconocerse los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos que afectan económicamente a una entidad de tipo económico-financiero.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 763/2010. Professional Advertising México, S.A. de C.V. 12 de mayo de 2011.

Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretaria: Alma Flores Rodríguez.

De la tesis descrita podemos concluir que reconoce todas las series que integran a las NIF, trascendiendo lo descrito como base para explicar en qué momento y como se dieron reconocimiento a los eventos que afectan económicamente a una entidad.

Novena Época

Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XXXIV, septiembre de 2011, página 2159

Tesis: I.4o.A.799 A

Tipo: Tesis Aislada

Materia: Administrativa

Núm. de Registro: 161039

NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SU USO COMO HERRAMIENTA EN PROBLEMAS QUE INVOLUCREN NO SÓLO TEMAS JURÍDICOS, SINO TAMBIÉN CONTABLES Y FINANCIEROS.

Las Normas de Información Financiera constituyen una herramienta útil en los casos en que se debe evaluar y resolver un problema que involucre no sólo temas jurídicos, sino también contables y financieros, en los que debe privilegiarse la sustancia económica en la delimitación y operación del sistema de información financiera, así como el reconocimiento contable de las transacciones, operaciones internas y otros eventos que afectan la situación de una empresa. Así, la implementación o apoyo de las Normas de

Información Financiera tiene como postulado básico, que al momento de analizar y resolver el problema que se plantea, prevalezca la sustancia económica sobre la forma, para que el sistema de información contable sea delimitado de modo tal que sea capaz de captar la esencia del emisor de la información financiera, con el fin de incorporar las consecuencias derivadas de las transacciones, prácticas comerciales y otros eventos en general, de acuerdo con la realidad económica, y no sólo en atención a su naturaleza jurídica, cuando una y otra no coincidan; esto es, otorgando prioridad al fondo o sustancia económica sobre la forma legal.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 763/2010. Professional Advertising México, S.A. de C.V. 12 de mayo de 2011.

Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretaria: Alma Flores Rodríguez.

La tesis arriba descrita resulta de suma trascendencia; ya que, en ella conlleva el reconocimiento de "razón de negocios" en base al uso de un postulado básico en la preparación de la información financiera, haciendo hincapié que prevalezca la sustancia económica o fondo sobre la forma legal.

Valor probatorio en materia mercantil

El Código de Comercio afirma que "No se puede hacer pesquisa de oficio por tribunal ni autoridad alguna, para inquirir si los comerciantes llevan o no el sistema de contabilidad a que se refiere este capítulo" (Artículo 42).

La contabilidad no puede cumplir la función de un medio de prueba directo para acreditar la existencia de negocios jurídicos, ya que no informa sobre el contenido exacto de éstos ni contiene firma de las partes, lo que impide pueda ser equiparada a los documentos privados. Sin embargo, los asientos contables recogen el contenido de las prestaciones que efectúan las partes en ejecución de contratos y, en consecuencia, pueden probar hechos que tienen efectos jurídicos; por lo que, la fuerza probatoria del asiento dependerá en cada caso de la forma en que venga redactado.

En todo caso, una contabilidad llevada conforme a Derecho puede servir como indicio para probar la existencia de un determinado acto o negocio, especialmente cuando la parte que alega la prueba de los documentos es aquélla que no los ha redactado. Por lo que, es necesario invocar todo lo dispuesto en el artículo 33 del Código de Comercio que se mencionó anteriormente.

Las Normas de Información Financiera para efectos fiscales

El artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, que en el ámbito profesional establece lo que integra la contabilidad electrónica para efectos fiscales; ya que en su fracción I, textualmente describe todo lo que integra la contabilidad, trascendiendo los sistemas y registros contables.

Sin embargo, lo más importante en materia lo tenemos en la fracción II y III del artículo arriba citado:

II, Los registros o asientos contables a que se refiere la fracción anterior deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.

III. Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria (SAT). La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.

Por lo que respecta a la fracción II del artículo 28 en comento, es necesario remitirnos al artículo 33 y 33 Apartado B del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; así como, a la regla miscelánea 2.8.1.6.

El artículo 33 del Reglamento arriba citado; ya que, en él se disponen y reconocen los documentos e información que integran la contabilidad, estableciendo en la fracción I lo siguiente:

Los registros o asientos contables auxiliares, incluyendo el catálogo de cuentas que se utilice para tal efecto, así como las pólizas de dichos registros y asientos.

Por su parte, el artículo 33 Apartado B, en su fracción VI, reconoce los cuatro estados financieros que en este estudio se encuentran en la Serie B de las NIF, solo basta precisar que el artículo en materia reconoce el Estado de Origen y Aplicación de Recursos, en lugar al previsto en la NIF B-2 Flujos de Efectivo, pero en esencia son los mismos.

Referente a la cita “Disposiciones de Carácter General que emita el SAT “ de la regla miscelánea

2,8.1.5, la cual establece en los dos últimos párrafos de la fracción III lo siguiente:

Para los efectos de esta regla se entenderá que la información contable será aquella que se produce de acuerdo con el marco contable que aplique ordinariamente el contribuyente en la preparación de su información financiera, o bien, el marco que esté obligado aplicar por alguna disposición legal o normativa, entre otras, las Normas de Información Financiera (NIF), los principios estadounidenses de contabilidad “United States Generally Accepted Accounting Principles” (USGAAP) o las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS por sus siglas en inglés) y en general cualquier otro marco contable que aplique el contribuyente.

El marco contable aplicable deberá ser emitido por el organismo profesional competente en esta materia y encontrarse vigente en el momento en que se deba cumplir con la obligación de llevar la contabilidad.

Las NIF emitidas por el CINIF, tienen el valor probatorio en materia fiscal y estar reconocida en la fracción I y II del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación.

Por último, respecta a la fracción III del artículo 28 citado en el párrafo que antecede, es comentar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya se pronunció al respecto:

Décima Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Libro 35, octubre de 2016, Tomo I, página 709

Tesis: 2a./J. 143/2016 (10a.)

Tipo: Jurisprudencia

Materia: Penal, Administrativa

Núm. de Registro: 2012927

CONTABILIDAD ELECTRÓNICA. LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR LOS ASIENTOS Y REGISTROS CONTABLES PARA EFECTOS FISCALES EN MEDIOS ELECTRÓNICOS, CONFORME A LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 28 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO ACTUALIZA, POR SÍ MISMA, EL TIPO PENAL PREVISTO EN LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 111 DEL PROPIO CÓDIGO.

El citado artículo 111, fracción II, del Código Fiscal de la Federación dispone que se impondrá sanción

de 3 meses a 3 años de prisión, a quien registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con contenidos diferentes. En ese sentido, la obligación de llevar los asientos y registros contables para efectos fiscales en medios electrónicos, conforme a la fracción III del mencionado artículo 28 no actualiza, por sí misma, el tipo penal referido, debido a que lo que actualiza el delito es la acción de llevar dos registros de una misma contabilidad con diferente contenido, no así llevar un sistema de contabilidad para efectos fiscales y otro para efectos operativos y de administración del contribuyente. (Énfasis añadido)

Amparo en revisión 1287/2015. Boehringer Ingelheim Promeco, S.A. de C.V. y otras. 6 de julio de 2016. Cinco votos de los ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votaron con salvedades Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas y Javier Laynez Potisek. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretarios: Georgina Laso de la Vega Romero, Oscar Vázquez Moreno y Fanuel Martínez López.

Amparo en revisión 826/2016. Banco J.P. Morgan, S.A., Institución de Banca Múltiple, J.P. Morgan Grupo Financiero y otras. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votaron con salvedades Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas y Javier Laynez Potisek. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretarios: Georgina Laso de la Vega Romero, Oscar Vázquez Moreno y Fanuel Martínez López.

Tesis de jurisprudencia 143/2016 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecinueve de octubre de dos mil dieciséis.

La jurisprudencia reconoce que la contabilidad electrónica para efectos fiscales es totalmente diferente a la contabilidad financiera del contribuyente. El cumplir con la contabilidad electrónica para efectos fiscales no exime a cualquier organización de llevar su contabilidad en base a las NIF.

Conclusiones

En el presente trabajo tiene como objetivo evaluar el cumplimiento del marco conceptual para la toma de decisiones financieras con base en las NIF.

Las NIF no son obligatorias para algunas entidades, al no encontrarse su obligatoriedad en ley, la Resolución Miscelánea Fiscal, en el Código de Comercio y en las distintas tesis, jurisprudencias o criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, las marcan como un valor probatorio de las operaciones de las organizaciones.

Podemos concluir que las NIF al no ser obligatorias para algunas entidades, son obligatorias en su aplicación y reconocidas como un valor probatorio en diferentes áreas, por lo que, exhorto su análisis y aplicación para ejercer con la debida atención.

Glosario

Activo: recurso controlado por una entidad, identificado, que esta medido en términos monetarios, esperando beneficios económicos que son consecuencia del pasado, que tienen consecuencias en la entidad.

Estimaciones: disminución del valor de activo donde la fecha y cuantía de cuando se van a realizar son inciertas y se reconocen contablemente cuando es probable que exista a la fecha de la valuación; ejemplos: estimación de cuentas incobrables, perdida por deterioro en los activos fijos e intangibles.

Activo contingente: son los efectos de eventos pasados, y van a existir hasta que se realicen o eventos inciertos próximos que no controla la entidad por lo que no se reconoce contablemente.

Pasivo: es la obligación de la entidad, virtualmente ineludible, identificada, medida en términos monetarios representando disminución próxima de los beneficios, por operaciones del pasado que afectan entidad.

Obligación presente: es una responsabilidad económica, que se debe de cubrir en el futuro.

Virtualmente ineludible: existe la posibilidad, pero no certeza absoluta, de que se va a extinguir la obligación.

Identificada: la salida de recursos que se lleva a cabo en una entidad se debe poder aclarar, ya que tienen

un propósito específico.

Disminución futura de beneficios económicos: significa la posibilidad de una salida de recursos de la entidad, extinguiendo una obligación existente.

Provisiones: son pasivos cuya cuantía o fecha de vencimiento son ciertas, cuando es posible que ocurra la salida de los beneficios contablemente se va a reconocer.

Pasivo contingente: se origina por sucesos pasados, contablemente no se reconoce, hasta el momento que se llevan a cabo u ocurren.

Capital contable: Es el valor residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

Contribuido: son las aportaciones de los socios o propietarios que conforman la entidad.

Ganado: son las utilidades o en el caso que corresponda las pérdidas acumuladas agregando las reservas.

Restringido permanente: limitando a la entidad por decisión de los patrocinadores y no expira a través del tiempo.

Restringido temporalmente: limitando a la entidad por decisión de los patrocinadores y si expira en un tiempo determinado

No restringido: no tiene alguna limitación en el uso por parte de los patrocinadores.

Ingreso: incremento de activos o disminución de pasivos, obteniendo consecuencias buenas de la utilidad o pérdida neta en dado caso en el cambio neto en el patrimonio contable.

Costo y gasto: en un periodo determinado de una entidad es la disminución de los activos o aumento de pasivos, con el objetivo de obtener ingreso y con un mal resultado sobre la utilidad o pérdida neta o patrimonio.

Utilidad o pérdida neta: valor en un determinado tiempo de los ingresos ya restados sus costos y gastos, de una entidad.

Cambio en el patrimonio contable: en un determinado periodo cambios en el patrimonio contable de una entidad no lucrativa como consecuencia de la asociación de sus ingresos, costos, gastos.

Movimiento de propietarios: en un periodo determinado cambios en el capital contable en una entidad como consecuencia de los propietarios en base su inversión.

Creación de reservas: separación de utilidades netas acumuladas por decisión de los propietarios con un objetivo en particular de una entidad.

Utilidad o pérdida integral: en un determinado periodo en una entidad que es lucrativa, cambio del capital ganado, como consecuencia de la utilidad o pérdida neta, mismas que son ingresos, costos o gastos que de acuerdo a NIF particular, se reconocen contablemente de manera separada en el capital contable y no incluirlas en las utilidades acumuladas ya que son a mediano o largo plazo y existe riesgo de no realizarse plenamente.

Partidas Integrales: se reconocen contablemente de manera separada los ingresos, costos o gastos en el capital contable y no incluirlas en las utilidades acumuladas en el Estado de flujo de efectivo y cambios en la situación financiera.

Origen de recursos: durante un periodo determinado es el incremento de efectivo, derivado del decremento de otro activo diferente al efectivo, aumento de pasivos o por aumentar el capital contable o patrimonio contable.

Bibliografía

Anexo 24, Resolución Miscelánea Fiscal. México (2022)

Artículo 28, Código fiscal de la Federación, Fracc IV. México (2022).

Artículo 28 Código Fiscal de la Federación. México (2022)

Artículo 29, Código Fiscal de la Federación. México (2022).

Artículo 33 Código de Comercio. México (2022).

Artículo 33 Código de Comercio, Frac II, México (2022).

Artículo 33 Reglamento del Código Fiscal de la federación, Apartado B, Frac I. México (2022).

Artículo 33, CFF, Apartado B, fracción III. México (2022)

Artículo 53-B del código fiscal de la federación. México (2022).

Norma de Información Financiera, A-1 Marco conceptual de las normas de información financiera. México (2022).

Norma de Información Financiera B-1 Cambios Contables y correcciones de errores. México (2022).

Norma de Información Financiera, B-12 Compensación de activos financieros y pasivos financieros. México (2022).

Norma de Información Financiera, B-2 Estado de Flujos de Efectivo. México (2022).

Norma de Información Financiera, B-3 Estado de Resultado Integral. México (2022).

Norma de Información Financiera, B-4 Estado de Cambios en el Capital Contable. México (2022).

Norma de Información Financiera, B-6 Estado de Situación Financiera. México (2022).

Norma de Información Financiera, C-13 Partes Relacionadas. México (2022).

Norma de Información Financiera, C-15 Deterioro del valor de los activos de larga duración. México (2022).

Norma de Información Financiera, C-18, Obligaciones asociadas con el retiro de propiedades, planta y equipo. México (2022).

Norma de Información Financiera, C-2 Instrumentos Financieros. México (2022).

Norma de Información Financiera, C-20 Instrumentos Financieros por Cobrar. México (2022).

Norma de Información Financiera, C-4 Inventarios. México (2022).

Norma de Información Financiera, D-1 Ingresos por contratos con clientes. México (2022).

Norma de Información Financiera, D-2 Costo por contrato con clientes. México (2022).

Norma de Información Financiera, D-3 Beneficios a los empleados. México (2022).

Norma de Información Financiera, D-4 Impuestos a la utilidad. México (2022).

Norma de Información Financiera, D-6 Capitalización del resultado integral del financiamiento. México (2022).

Materialidad: un concepto “jurídico” erróneo

Autor:



MDF. Arturo Jiménez Morales

Trayectoria:

Abogado litigante y consultor independiente en materia fiscal. Licenciado en Derecho y Asuntos Internacionales de la Universidad Interamericana del Norte, Campus Ciudad Juárez. Maestría en Derecho Fiscal por la Universidad Autónoma de Ciudad Juárez. Doctorando en el Doctorado en Derecho Tributario de la Universidad de Durango, Campus Ciudad Juárez (con tesis pendiente). Diplomado en Juicio de Amparo y en Derecho Procesal Constitucional impartidos por la SCJN a través de la Casa de la Cultura Jurídica “ministro Andrés Horcasitas”. Autor de los libros: “Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario 2002”, ISEF. “Análisis jurídico de las presunciones y ficciones y su aplicación en materia fiscal a la obtención de dividendos”, Tax Editores Unidos. “Acuerdos Conclusivos en Materia Fiscal”, Tax Editores Unidos y “Juicio de Amparo Abreviado en Materia Fiscal”, Tirant Lo Blanch.

Introducción

La “*materialidad*” es un concepto novedoso en el ámbito fiscal que surge en 2014; no recuerdo referencia alguna a dicho concepto en los libros de derecho civil u otras ramas del derecho que estudié o, por lo menos, puedo decir que con anterioridad a ese año desconozco esté incluido como institución jurídica en alguna bibliografía jurídica, pues inclusive en mi carrera de derecho nunca se mencionó por alguno de mis maestros.

Desde mi punto de vista, no es un concepto jurídico indeterminado al no estar incluido en ninguna de las leyes fiscales de nuestro país, ni podría considerarse como institución jurídica alguna, entendiendo como “institución jurídica” lo que Eduardo García Máynez, en su libro “Introducción al Estudio del Derecho”, Vigésima Tercera Edición, Porrúa, México, D. F. 1974, en la página 128 define como “*el núcleo de preceptos que reglamentan relaciones de igual naturaleza. Podemos mencionar como ejemplos las normas relativas a la hipoteca, el matrimonio, la filiación, el contrato de seguros, la sociedad mercantil, etc.*”.

Lo que sí sé, es que es un concepto principalmente utilizado en las normas contables (y específicamente en las normas de auditoría) y se refiere al principio de “*importancia relativa*” desarrollado plenamente por la profesión contable de nuestro país y de otros países, y no tiene el significado que en el derecho fiscal se le está dando, sino simplemente significa la importancia que tienen las operaciones económicas y financieras en las entidades.

De acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad, NIC 1, Presentación de Estados Financieros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, la “*información es material o tiene importancia relativa si su omisión, expresión inadecuada o ensombrecimiento podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios principales de los estados financieros con propósito general toman a partir de los estados financieros, que proporcionan información financiera sobre una entidad que informa específica*”.

Sigue diciendo la norma contable anterior, que la “*materialidad o importancia relativa depende de la naturaleza o magnitud de la información, o de ambas. Una entidad evalúa si la información, individualmente o en combinación con otra información, es material o con importancia relativa en el contexto de sus estados financieros tomados como un todo*”.

En la Norma de Información Financiera A-1, “Marco Conceptual de las Normas de Información Financiera”, emitidas por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., Apéndice A – Guía para Hacer Juicios de Importancia Relativa, en el párrafo A2.1, se da el concepto de importancia relativa y señala lo siguiente:

“A2.1.1 Se considera que cierta información es de importancia relativa en los estados

financieros si puede razonablemente esperarse que su omisión, distorsión u oscurecimiento inflencie inadecuadamente las decisiones que los usuarios (por ejemplo, inversionistas, acreedores financieros y otros acreedores, tales como proveedores) de los estados financieros de una entidad hacen basados en los mismos.

A2.1.2 Al efectuar juicios de importancia relativa, una entidad debe tomar en consideración cómo es que la información puede razonablemente influenciar a los usuarios de sus estados financieros cuando toman decisiones basadas en los mismos”.

Así las cosas, a fin de analizar el concepto “materialidad” y concluir si puede ser un concepto jurídico, trataré de analizar qué tan válido es utilizarlo en el ámbito jurídico-tributario o bien, si es un concepto que, con otra denominación jurídica, es suficiente por ya estar en implícito nuestro derecho vigente.

Antecedentes

El concepto de “materialidad” se empezó a utilizar por las autoridades fiscales cuando a partir de 2014 se incorporó el artículo 69-B en el Código Fiscal de la Federación, el cual se refiere a las operaciones inexistentes amparadas en comprobantes fiscales o en los casos de simulación de actos jurídicos, mecanismos con los cuales ciertos contribuyentes eliminaban o reducían la cuantía de la obligación tributaria mediante la inclusión de deducciones autorizadas que, o eran simuladas o eran inexistentes.

“Materialidad” definida

Una interesante definición de “materialidad” es la que propone la Dra. Blanca Estela Montes de Oca Romero en su artículo “Cómo acreditar la materialidad de las operaciones para efectos fiscales”, publicado en la Revista PRAXIS de la Justicia Fiscal y Administrativa, de fecha 13 de mayo de 2021 y que aparece en la página 3, y señala que,

“la materialidad es aquel atributo que reúnen las operaciones que efectuó determinado individuo (persona física) o ente (persona moral), ya sea con sus clientes o sus proveedores,

que cuentan con suficiente evidencia material y sensible para demostrar su efectiva realización, así en el ámbito fiscal, e incluso en cualesquiera otros; así que, cada vez es más común encontrarse con dicho término.

Por tanto, conceptualmente el vocablo –materialidad– se define como aquella cualidad de ser material o relativo a la materia física, sin embargo, el verbo –materializar– se entiende como aquella acción de dar naturaleza material y sensible a un acto o acción, proyecto, idea o un sentimiento”.

En la tesis para obtener el grado de maestría que presentó el L. C. Francisco Emiliano Torres Flores en la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo de la Facultad de Contaduría y Ciencias Administrativas, División de Estudios de Posgrado, de título “La materialidad en las operaciones fiscales”, junio de 2018, página 28, la define como “*la comprobación cierta de las operaciones económicas realizadas por una entidad, que busca abastecer de información clara, precisa y necesaria a los usuarios de la información financiera, con el propósito de demostrar que dichas operaciones fueron efectivamente realizadas, misma documentación comprobatoria, deberá de proporcionar al usuario final, toda la información que muestre los hechos y la historia en el tiempo de cada una de las operaciones realizadas, respecto del cómo, cuándo, porqué, con quién y para qué de las operaciones económicas*”.

En varios foros se ha señalado que la “*materialidad*” de las operaciones en el ámbito fiscal se podría definir –*palabras más, palabras menos*– como aquel atributo que reúnen las operaciones que efectuó el contribuyente, ya sea con sus clientes o sus proveedores, y que cuenta con suficiente evidencia material y sensible para demostrar su efectiva realización, es decir, busca evidenciar la existencia real de las mismas y evitar que se den efectos fiscales a aquellas que amparen actos simulados o, en su caso, inexistentes.

Un comentario muy interesante sobre este asunto es el que hace el licenciado Rubén Aguirre Pangburn en la obra del Simposio de Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Administrativa 2019, denominada “La materialidad de las operaciones en el Derecho Fiscal”, del Centro de Estudios Superiores en Materia de Derecho Fiscal y Administrativo, Colección de Estudios Jurídicos, 2020, página 613 y que se transcribe a continuación:

“Esto de materialidad a mí me molesta un poco, lo estoy usando porque es la forma como lo

manejan, porque creo que la expresión correcta no es materialidad, ni tampoco se circunscribe a operaciones; cuando trabajamos el IVA, utilizamos las expresiones actos o actividades, porque por un lado incluye los actos civiles mientras que las operaciones se suponen mercantiles, entonces ahí no entran los abogados, por ejemplo; yo creo que esa expresión está mal, y tampoco entrarían actos individuales de comercio, que no son propiamente operaciones en plural, creo que habría que cambiar la terminología”.

Derivado de los comentarios y definiciones anteriores, pasemos ahora a analizar el tema que propongo discutir.

Sentidos jurídicos del concepto “materialidad”

Antes de proseguir, considero importante advertir que el concepto a análisis podría, en mi opinión, tener dos implicaciones diferentes:

a. La primera de ellas, cuando sí hay una real certeza y existencia de un contrato o de cualquier otro negocio jurídico, entendiéndose por “negocio jurídico” de acuerdo con el gran jurista español Manuel Albaladejo García en su libro Derecho Civil, Introducción y Parte General, Décimo Quinta edición, 2002, Librería Bosch, Barcelona, página 572, como el “*acto jurídico lícito (género próximo), constituido al menos por una declaración de voluntad privada —pero que puede estar compuesto por más declaraciones de voluntad y por otros elementos—, acto que el Derecho tutela, reconociéndolo como base (fundamento) para la producción de los efectos que dicho Derecho ordena tengan lugar en congruencia con lo que, a tenor de la declaración, se puede calificar de querido (efectos ex voluntate) (diferencia específica)*”.

b. Y la segunda, en los casos en los que se duda de la celebración de los actos o negocios jurídicos, es decir, cuando hay simulación o inexistencia de éstos.

Efectuada la advertencia anterior, analizaré a continuación solo la primera implicación del concepto antes señalado, pues es el que en muchas ocasiones genera graves problemas de deducción para los contribuyentes, en virtud de que no pueden probar la “materialidad” de las operaciones o se complica probarla en la mayoría de los casos.

Comentarios generales sobre el tema

Coincido con lo que el licenciado Aguirre Pangburn menciona con respecto a la inclusión de dicho concepto en el derecho fiscal, en cuanto a que la expresión correcta no es “*materialidad*”, que esa expresión está mal y que considera que habría que cambiar la terminología.

Como lo dije al principio, el concepto de “*materialidad*” no está incluido en las instituciones jurídicas del derecho mexicano, por lo que en mi opinión es un concepto erróneo, vago, inexacto, inseguro y naturalmente irrelevante en el derecho, ya que no está estudiado ni por la teoría del derecho ni por la técnica jurídica –por lo menos hasta antes de 2014–. Tampoco se ha incorporado ni formal ni técnicamente como una institución jurídica en el derecho fiscal mexicano, a pesar de que desafortunadamente –y *por desgracia*– se utiliza frecuentemente en el lenguaje del derecho fiscal.

Por ello, en mi opinión, cuando se habla de “*materialidad*” o cuando nos referimos a dicho concepto en el campo del derecho fiscal, de lo que técnica y jurídicamente se está hablando o, mejor, a lo que verdaderamente nos referimos, es al pago de las obligaciones o derechos que surgen en los contratos celebrados por las partes contratantes.

Pago o cumplimiento

El artículo 2062 del Código Civil Federal, señala que “*pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido*”.

De esta disposición jurídica se desprende que pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que las partes se hubieran prometido (más adelante me centraré en analizar un poco lo que es la entrega de la cosa).

Rafael Rojina Villegas en su libro “Compendio de Derecho Civil III, Teoría General de las Obligaciones”, Vigésima Primera edición, Editorial Porrúa, México 1998, página 336, ha dicho que el pago es un acto jurídico consensual que consiste en el cumplimiento de una obligación de dar, de hacer o de no hacer, que se ejecuta con la intención de extinguir una deuda preexistente.

Por ello, el pago implica, jurídicamente, la exacta ejecución de la prestación debida, es decir, la precisa correspondencia o adecuación entre la prestación prometida y la realizada; en términos generales es el “*dare*”, concepto que en el derecho es usado genéricamente para indicar la entrega de un objeto en las más variadas formas y tipos.

Pago proviene de *pacare*, que significa “*satisfacer, pacificar, aplacar*” y que, además, es sinónimo de cumplimiento como lo señala el Código antes mencionado y, en definitiva, es la ejecución de la prestación debida, cualquiera que sea la clase de la obligación.

Asimismo, el pago significa conformidad entre lo ocurrido y lo previsto, entre la conducta exigible del deudor y su comportamiento frente al acreedor (conductas recíprocas) y, por lo mismo, sus requisitos son ante todo los puntualizados en el título o fuente de la obligación regulada por la ley cuando no se ha dispuesto cosa diferente según las circunstancias y las reglas del ordenamiento jurídico que lo prevea.

Frente a lo anterior, se dice que el “cumplimiento” –o pago, *per se*–, es la conformidad plena de lo acontecido con lo prevenido (por el deudor al acreedor, en el tiempo, el lugar, el cómo, el modo indicado en el contrato), que implica y acarrea la satisfacción del acreedor y la consiguiente extinción de la relación obligatoria y liberación del deudor, relación obligatoria que se extingue naturalmente, por así decirlo, con la ejecución de la prestación por parte del deudor y su recibo por parte del acreedor, cuyo interés se satisface mediante el pago entregándole lo debido.

Obligaciones de entregar

El Diccionario de la Lengua Española define “*entregar*” como “*dar algo a alguien*”; nótese que es un “*dar*” y que en términos generales significa una entrega.

Por su parte, el Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales, Primera Edición Electrónica, de Manuel Ossorio, define a la “*entrega*” como la “*acción de dar o poner en manos de otro, en su poder, a su disposición, una persona o una cosa, para que cuide, disponga de ella o la conduzca a donde corresponda o quiera, traslación de la posesión, tradición o transferencia material del objeto de una relación jurídica, pago, especialmente el de una cuota o el parcial*”.

En relación con esto, las obligaciones de este tipo son aquellas que consisten en la entrega de un bien que puede ser corporal o incorporeal, mueble o inmueble, de género o de especie, es decir, ponerlo a disposición de las partes; en este caso, la conducta se proyecta sobre un bien, pues la prestación, que siempre es un comportamiento, se proyecta al objeto que debe ser entregado a su destinatario.

En la entrega, lo fundamental es observar que la satisfacción consiste en recibir el bien o los bienes que son debidos conforme a derecho o de acuerdo con los contratos celebrados entre los sujetos participantes.

Tanto en el lenguaje técnico como en el corriente, indistintamente se dice pagar, solucionar, cumplir, cancelar, satisfacer una obligación, para significar, como se dijo, la ejecución de la prestación por parte del deudor y, más ampliamente, la satisfacción del acreedor.

En consonancia con lo dispuesto en el artículo 2062 antes transcrito y en virtud de que lo debido a entregar surge de los convenios o contratos que por su voluntad celebran los contrayentes, el artículo 1792 del citado Código Civil Federal, señala que convenio es “*el acuerdo de dos o más personas para crear, transferir, modificar o extinguir obligaciones*”.

Por lo tanto, cuando en un convenio se crean, transfieren, modifican o extinguen obligaciones (y derechos), en la creación, transmisión, modificación o extinción surgen obligaciones o derechos que hay que pagar, y el pago consistirá en entregar lo debido.

En efecto, cuando se paga lo debido de conformidad con los contratos celebrados, lo que sucede en los hechos es que se entregan las cosas (bienes) y las cantidades debidas (dinero); anecdóticamente, cuando hay revisiones fiscales derivadas de alguna auditoría fiscal o solicitudes de devolución de contribuciones, en el lenguaje coloquial las personas involucradas hablan de los “*entregables*”, sin saber quizá que se están refiriendo a lo que el derecho denomina pago.

En el caso de la compraventa, el vendedor paga al comprador con la entrega de los bienes y el comprador paga al vendedor con la entrega el precio (cantidad) convenido; en efecto, en las obligaciones de dar como en el contrato de compraventa, paga quien entrega el bien objeto de la obligación (mercancías o derechos). Ambos pagos o entregas son los debidos entre las partes contratantes y surgieron en la

celebración del contrato.

Tratándose del contrato de prestación de servicios, el prestador paga con la prestación de sus servicios y el prestatario paga el entregando precio convenido; en efecto, en las obligaciones de hacer, como en este contrato, el pago, el cual es inmaterial para el prestador, se produce cuando cumple con practicar el hecho o servicio prometido (por ejemplo, el abogado que se obliga a defender a su cliente). También puede suceder que la actividad del prestatario se traduzca en la entrega de un bien fruto de esa actividad (por ejemplo, el pintor que se obliga a confeccionar una pintura), caso en el cual es obvio que se trata de una obligación de hacer porque lo que prevalece es la actividad (el servicio) del sujeto que se traduce en hechos destinados a cumplir la prestación, hechos que resultan consecuencia de sus calidades artísticas y la obligación quedará pagada en el futuro cuando lleve a cabo la entrega del bien objeto de esa actividad.

En el caso de las obligaciones de no hacer, el pago se produciría por la simple abstención, omisión o inactividad del deudor.

Finalmente es importante hacer referencia al artículo 2284 del Código Civil Federal, en el que se establece que la entrega puede ser real y consiste en la entrega material de la cosa vendida; como puede observarse de este dispositivo jurídico, la entrega será real cuando efectivamente se haya llevado a cabo en los hechos o lo que es lo mismo, cuando la entrega tiene una real y objetiva existencia.

La “materialidad” es el pago

Después de los análisis efectuados con anterioridad, a lo que de manera no muy afortunada se le llama “materialidad” corresponde sin ninguna duda a la institución jurídica del “pago” contenido en el Código Civil Federal y estudiado profundamente por la doctrina más especializada en materia civil.

Por lo tanto y como dije con anterioridad, el concepto “materialidad” no es adecuado y debiera desterrarse –¡ojalá!– del lenguaje jurídico tributario, pues al existir la institución jurídica del pago y al estar plenamente desarrollada por la doctrina y el derecho, no es necesario introducir nuevos conceptos, pues lo único que sucede es que se distorsiona el lenguaje jurídico o se fuerza la aceptación de un concepto “jurídico” innecesario en el derecho fiscal mexicano.

En efecto, pagar (cumplir y entregar) equivale a hacer lo que se han obligado las partes; es la exacta realización de la prestación o conducta debida mediante la cual el deudor da por concluida la relación obligatoria y podrá entonces desentenderse o liberarse de la misma al existir una relación obligatoria que inicia con su nacimiento a través del acuerdo de voluntades y termina con el pago o entrega de lo debido – *lo que mencioné anteriormente como los “entregables”*–.

En tal sentido, el fin natural al que se somete toda obligación es proporcionar a las partes involucradas la satisfacción de sus intereses mediante el cumplimiento o ejecución de las prestaciones debidas y que es, por antonomasia, a través del pago de lo debido. Lo anterior es así, ya que el efecto principal del pago o cumplimiento es la extinción de los vínculos que unen al acreedor con el deudor, recíprocamente, lo que implica la salida de las partes de la relación jurídica, con algunas excepciones que pueden darse.

En conclusión, el concepto de “*materialidad*” en el campo del derecho fiscal significa el “*pago*” – *en los casos en los que sí hay la existencia del contrato*– por lo que dicho concepto de “*materialidad*” es innecesario, pues lo que se busca en toda relación jurídica en la cual surgen obligaciones y derechos, es que se cumplan (paguen) mediante la entrega de los derechos u obligaciones debidos.

Carga de la prueba de la entrega (o pago)

No obstante, como es del conocimiento general, uno de los problemas más complejos que enfrentan los contribuyentes es probar que realmente se efectuaron los pagos –*materialidad que aduce la autoridad y la actual jerga jurídica*–, es decir, tienen la carga jurídica de demostrar y probar fehacientemente la entrega de lo debido (el pago), ya que de conformidad con el artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles, el actor debe probar los hechos constitutivos de su acción.

Todos sabemos que al deudor y al acreedor les corresponde pagar sus deudas para cumplir con sus obligaciones contractuales y, por tanto, se exigen en primera instancia la emisión de un instrumento o prueba que acredite el pago.

En materia fiscal, en términos generales, estamos hablando de la expedición del comprobante fiscal digital por internet, por medio del cual, por un lado, quien recibe el dinero, reconoce que el cumplimiento

del contrato ha tenido lugar (situación fácil de probar); por otro lado, el comprobante citado se expide por el vendedor o prestador del servicio haciendo referencia a los bienes entregados (enajenados) o a los servicios prestados que constituyeron lo debido como objeto del contrato y que es lo que se tiene que probar por parte de quien los recibió, es decir, por el comprador, quien es el que los deduce para efectos fiscales.

En efecto, el comprobante citado se expide porque se pagaron con dinero los bienes o servicios, pero además en los términos de la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, en éste se deben describir los bienes que se entregaron o servicios que se prestaron, pues en ese dispositivo se establece que debe anotarse la cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio que amparen.

Por tal razón, las autoridades fiscales exigen que la entrega (el pago) de los bienes o servicios sea demostrada por parte de quien los recibió, es decir, que se deben tener las pruebas suficientes para demostrar que el pago o los pagos fueron hechos realmente, es decir, que hubo una entrega real, y aunque la prueba (de buena fe) por excelencia sería el comprobante fiscal antes citado, la carga de la prueba del pago pesa para quien recibió los bienes o servicios objeto del contrato.

En efecto, la autoridad fiscal puede desconfiar de la efectiva o real entrega de los bienes o prestación de los servicios reseñados en los comprobantes fiscales señalados y, fundándose en tal desconfianza, llevar a cabo una presunción relativa que deberá probar en contrario el contribuyente.

Frente a tal situación, la exigencia para el contribuyente se circunscribirá en revertir tal presunción y probar la entrega real de lo debido, es decir, en demostrar la “verdadera” entrega de los bienes enajenados o la recepción de los servicios de acuerdo con la naturaleza de los contratos celebrados por las partes involucradas.

Como lo he recalcado a través de este análisis, la supuesta “materialidad” finalmente significa la demostración efectiva de los pagos involucrados, es decir, de la entrega real y efectiva de los bienes y servicios, y aun cuando es fácil demostrar el pago con dinero, en la mayoría de los casos es difícil demostrar la real y efectiva entrega de los bienes o servicios (los famosos “entregables”); después de todo, a lo que se refiere la mal llamada “materialidad” es, en estricto derecho, el pago demostrable, por lo que es preferible utilizar dicha institución jurídica.

Finalmente, al haber reseñado que el concepto analizado no es puro en el derecho y que debe ser sustituido por el que el derecho y la doctrina denominan como “*pago*”, quisiera concluir finalmente que la “*materialidad*” se refiere a la demonstración efectiva, real y verdadera del pago lo que podrá llevarse a cabo a través de cualquier elemento probatorio que los contribuyentes tengan, a fin de tener indubitables convicciones de una real entrega de lo debido.

Conclusiones

De lo anterior, en cuanto a la lamentable utilización del concepto de “*materialidad*”, podríamos concluir lo siguiente:

1. Desde mi punto de vista, el concepto “*materialidad*” es inexacto, mal entendido, que implica inseguridad jurídica a los contribuyentes y que debiera dejar de utilizarse en el lenguaje del derecho tributario.

2. Que cuando se hace referencia a la “*materialidad*”, quien utiliza dicho término, realmente y sin ninguna duda, se está refiriendo a la institución jurídica del “*pago*”, por lo que debe hacerse referencia a esa institución del derecho.

3. La “*materialidad*”, en un primer plano probatorio, consiste en la demostración directa a través de la prueba del pago de lo debido llevado a cabo conforme al contrato o contratos respectivos e indirecta con relación a la efectiva entrega de lo debido, consistente, como se dijo, en la demostración de la entrega real, existente y verdadera de los bienes debidos; en el caso de la prestación de los servicios, se tendrá que llevar a cabo la demostración real y verdadera de dicha prestación debida.

4. En la práctica forense, los contribuyentes efectivamente se enfrentan a un verdadero viacrucis para demostrar efectivamente la entrega de los bienes, de los servicios o de lo que se deba (los famosos entregables), de conformidad con el o los contratos relativos.

5. Finalmente y aunque no es propósito de este análisis, a fin de otorgar seguridad jurídica a los

contribuyentes, debieran incluirse en la legislación fiscal los elementos mínimos probatorios para demostrar los pagos que surgen de conformidad con los contratos que dichos contribuyentes celebren, esto con el objetivo de evitar abusos por parte de la autoridad fiscal, pues en la práctica en la mayoría de las veces hay un abuso en la exigencia de la demostración del pago, como me sucedió en el caso de un cliente, al que la autoridad fiscal le pedía los recibos de teléfono para demostrar que el prestador del servicio efectuó llamadas para cobrarle a sus clientes.

Glosario

Entregables: En gestión de proyectos, producto, informe o documento que muestra que una tarea, o una fase de esta, se ha completado

NIC: Normas Internacionales de Contabilidad.

Bibliografía

García Máñez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho, Vigésima Tercera Edición, Porrúa, México, D. F., 1974, página 128.

Norma Internacional de Contabilidad, NIC 1, Presentación de Estados Financieros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Norma de Información Financiera A-1, “Marco Conceptual de las Normas de Información Financiera”, emitidas por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., Apéndice A – Guía para Hacer Juicios de Importancia Relativa, en el párrafo A2.1.

Montes de Oca Romero, Blanca Estela. “Cómo acreditar la materialidad de las operaciones para efectos fiscales”, Revista PRAXIS de la Justicia Fiscal y Administrativa, 13 de mayo de 2021, página 3.

Torres Flores, Francisco Emiliano. La materialidad en las operaciones fiscales”, Universidad

Michoacana de San Nicolás de Hidalgo. Facultad de Contaduría y Ciencias Administrativas, División de Estudios de Posgrado. junio de 2018, página 28.

Aguirre Pangburn, Rubén. “La materialidad de las operaciones en el Derecho Fiscal”, Simposio de Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Administrativa 2019, Centro de Estudios Superiores en Materia de Derecho Fiscal y Administrativo, Colección de Estudios Jurídicos, 2020, página 613.

Albaladejo García, Manuel en su libro Derecho Civil, Introducción y Parte General, Décimo Quinta edición, 2002, Librería Bosch, Barcelona, página 572.

Código Civil Federal, 2023. México.

Rojina Villegas, Rafael. Compendio de Derecho Civil III, Teoría General de las Obligaciones, Vigésima Primera edición, Editorial Porrúa, México 1998, página 336.

Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española. España.

Ossorio, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales, Editorial Heliasta, S.R.L. Buenos Aires, República Argentina. 1974.

Código Federal de Procedimientos Civiles, 2023. México.

Código Fiscal de la Federación, 2023. México.

Prohibición de la disminución de pérdidas fiscales en fusión de sociedades: ¿violación a derechos fundamentales?

Autor:



MDF. Arturo Jiménez Morales

Trayectoria:

Abogado litigante y consultor independiente en materia fiscal. Licenciado en Derecho y Asuntos Internacionales de la Universidad Interamericana del Norte, Campus Ciudad Juárez. Maestría en Derecho Fiscal por la Universidad Autónoma de Ciudad Juárez. Doctorando en el Doctorado en Derecho Tributario de la Universidad de Durango, Campus Ciudad Juárez (con tesis pendiente). Diplomado en Juicio de Amparo y en Derecho Procesal Constitucional impartidos por la SCJN a través de la Casa de la Cultura Jurídica “ministro Andrés Horcasitas”. Autor de los libros: “Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario 2002”, ISEF. “Análisis jurídico de las presunciones y ficciones y su aplicación en materia fiscal a la obtención de dividendos”, Tax Editores Unidos. “Acuerdos Conclusivos en Materia Fiscal”, Tax Editores Unidos y “Juicio de Amparo Abreviado en Materia Fiscal”, Tirant Lo Blanch.

Antecedentes

A la luz de una interesante sentencia emitida por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de España y por considerar que sería una base interesante para un estudio sobre la prohibición del derecho a transmitir pérdidas fiscales en el caso de fusión de sociedades que regula el antepenúltimo párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en este análisis trataré de discutir dicha prohibición en contra de la permisón establecida en el último párrafo del artículo 224 de la Ley General de

Sociedades Mercantiles a fin de concluir cuál de las dos normas jurídicas debiera prevalecer en el caso de una fusión de sociedades y, además, si la actual norma jurídica prohibitiva puede permanecer vigente a la luz de los diversos pronunciamientos en materia de derechos fundamentales y considerando diversos métodos interpretativos.

A continuación, narro los hechos y conclusiones a que llega el Tribunal citado y que son los siguientes:

Fallo del tribunal español

Como se comentó en el primer párrafo de este análisis, una interesante sentencia emitida por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de España, en la Sala de lo Contencioso, Sección 3, de fecha 20 de enero de 2021, número de recurso contencioso-administrativo 661/2020 y número de resolución 29/2021, se concluyó de forma extraordinaria que las pérdidas patrimoniales de una persona física podían ser transmitidas a otra aun cuando la legislación tributaria lo prohibía. Los interesantes hechos son los siguientes:

Se interpuso por una persona física un recurso contencioso-administrativo en contra de una resolución emitida por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, que desestimó una reclamación formulada contra un acuerdo de la Administración de Valencia-Blasco Ibáñez de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y que rechazó una solicitud de rectificación de una autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF) del ejercicio 2015 por un importe de \$5,906.77 euros.

Del expediente administrativo y de las manifestaciones de las partes, la recurrente presentó el 7 de octubre de 2016 ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria una solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por el IRPF correspondiente al ejercicio 2015, alegando que cometió un error en la misma al declarar el 17 de junio de 2016 un saldo neto positivo por ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión *mortis causa* de unas acciones por importe de \$41,513.79 euros, sin proceder previamente a compensar \$5,415.07 euros por las pérdidas patrimoniales arrastradas por su causante, su madre fallecida el 15 de septiembre de 2015, desde 2012 y que formaron parte de la declaración del IRPF de 2015 de la madre de la actora, pretendiendo la devolución de la cantidad indebidamente ingresada.

Tanto la Agencia Estatal de la Administración Tributaria como el Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, con sede en Valencia, España, negaron la solicitud de compensación interesada por la recurrente, por considerar que se trataba de pérdidas de la madre a compensar en su propia declaración del IRPF, pero que no eran susceptibles de transmisión sucesoria.

Disconforme con el criterio administrativo, la actora planteó en su demanda el derecho a compensar en la base liquidable del IRPF las pérdidas patrimoniales de las acciones que le fueron transmitidas *mortis causa* por su madre, habiendo autoliquidado de tales acciones el saldo neto de las ganancias patrimoniales sin compensarlas con las pérdidas que tales acciones arrastraban de ejercicios anteriores, recalcando que, en calidad de heredera única de su madre, sucedió en todos sus bienes, derechos y obligaciones, tanto las ganancias como las pérdidas patrimoniales, debiendo beneficiarse como heredera de tal compensación, solicitando la anulación de los actos impugnados y que se declarara su derecho a compensar las pérdidas patrimoniales obtenidas por sucesión hereditaria.

La Abogada del Estado Español se opuso a la demanda y solicitó su desestimación, alegando la imposibilidad jurídica de transmitir *mortis causa* un derecho de compensación de pérdidas patrimoniales de otro contribuyente, derecho que correspondía en vida a la madre de la recurrente.

El debate litigioso planteaba cuestiones no resueltas legalmente de forma explícita, lo que obligó a una interpretación amplia y coherente del ordenamiento jurídico, tanto el fiscal como el civil, ya que se trataba de determinar si cabía rectificar en una autoliquidación en la que se declararon unas ganancias patrimoniales procedentes de unas acciones heredadas, las pérdidas patrimoniales a compensar por la causante de la actora, debiendo decidir si cabía en el IRPF de 2015 de la actora, la compensación entre las ganancias declaradas y las pérdidas mencionadas.

La normativa fiscal aplicable a ese supuesto litigioso era la siguiente:

El artículo 11.5 de la Ley del IRPF (Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF) dispone sobre las rentas:

"1. La renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de

aquella, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio. (...)

5. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que, según lo previsto en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan...".

Tal precepto determina que las ganancias y pérdidas patrimoniales serán atribuibles a los contribuyentes titulares de los bienes y derechos de que provengan, con remisión al artículo 7 de la Ley 19/1991 de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (de España), que regula la titularidad de los elementos patrimoniales, y que establece lo siguiente:

"Los bienes y derechos se atribuirán a los sujetos pasivos según la norma (sic) sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración.

En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia. ...".

El artículo 33 de la Ley del IRPF explica el concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales:

"Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos".

Por su parte y de una manera más general el artículo 39.1 de la Ley General Tributaria (sucesores de personas físicas) dispone que:

"1. A la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a

la adquisición de la herencia".

La Administración tributaria invocó esa norma y el mencionado artículo 11.5 de la Ley del IRPF para indicar que las pérdidas patrimoniales no compensadas solo pertenecen al contribuyente que las ha obtenido, a la madre de la fallecida, negando su posible transmisión mortis causa a la actora por no ser una obligación tributaria.

No obstante, el Tribunal que sentenció este caso, consideró que tal interpretación era extremadamente restrictiva y muy poco equitativa, pues indicaba que solo caben transmitir *mortis causa* por un contribuyente sus obligaciones tributarias, negando asimétricamente la transmisión de sus derechos, además de no tomar en consideración la legislación civil explícitamente mencionada por el artículo 39.1 de la Ley General Tributaria.

Asimismo, el tribunal sentenciante manifestó que un ejemplo práctico que demostraba lo contrario, lo proporcionaba el artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que conformaba la base imponible de este impuesto en las transmisiones *mortis causa* en el valor neto de la adquisición de cada causahabiente, entendido como "*el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueran deducibles*".

Pues bien, derivado de lo anterior, consideró adecuado acudir a la normativa civil que atañía a las cuestiones tratadas y el artículo 659 del Código Civil de España disponía lo siguiente:

"La herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte".

Por otro lado, el artículo 661 del citado texto legal regulaba que:

"Los herederos suceden al difunto por el hecho solo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones".

Finalmente, adujo el tribunal sentenciante, que el artículo 989 del Código Civil establecía que "*los efectos de la aceptación y de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona*

a quien se hereda".

Por lo tanto, concluyó, si la actora sometió a gravamen del IRPF las ganancias patrimoniales de las acciones heredadas de su madre, por la misma razón podía compensar las pérdidas patrimoniales de esas acciones, pues la recurrente sucedió a su madre en sus derechos y obligaciones, posibilitando tal compensación el artículo 50 de la Ley del IRPF cuando regula la base liquidable general y del ahorro en caso de resultar negativa, indicando que "*si la base liquidable general resultase negativa, su importe podrá ser compensado con los de las bases liquidables generales positivas que se obtengan en los cuatro años siguientes*".

Así pues, resultaba patente que la actora erró al realizar su autoliquidación del IRPF de 2015, puesto que debió someter a tributación las acciones heredadas de su madre y la ganancia patrimonial que suponían, entendida como el saldo neto, lo que debió incluir por compensación las pérdidas arrastradas desde 2012 en la base liquidable, lo que viene a respaldar su posterior solicitud de rectificación de dicha autoliquidación a fin de corregir el citado error.

Por consiguiente, concluyó que el derecho a compensar puede ser transmisible *mortis causa* conforme a las reglas generales del derecho común, que establecen la sucesión tanto en los derechos como en las obligaciones que no se extingan por la muerte (los citados artículos 659 y 661 del Código civil), siendo los sucesores del causante sujetos pasivos, a todos los efectos, tanto de las obligaciones tributarias como de los derechos de igual naturaleza, subrogándose en la misma situación jurídica que ocupaba dicho causante (artículo 661 Código Civil y artículo 39 de la Ley General Tributaria).

Por ello, finalmente el tribunal sentenciante estimó la demanda y las pretensiones de la actora anulando los actos impugnados y reconociendo el derecho de la recurrente a compensar las pérdidas patrimoniales obtenidas por sucesión hereditaria, es decir, el Tribunal concluyó que el derecho a compensar será transmisible *mortis causa* conforme a las reglas generales del derecho común, que establecen la sucesión tanto en los derechos como en las obligaciones que no se extingan por la muerte, siendo los sucesores del causante sujetos pasivos, a todos los efectos, tanto de las obligaciones tributarias como de los derechos de igual naturaleza, subrogándose en la misma situación jurídica que ocupaba dicho causante.

Por último, se informa que es una sentencia firme favorable para la contribuyente, ya que no fue

recurrida ante el Tribunal Supremo, sentencia que recoge un argumento que, se comenta, a la fecha no había sido utilizado por ningún otro tribunal, argumento novedoso que puede suponer una puerta abierta para recuperar pérdidas patrimoniales pendientes de compensar de contribuyentes ya fallecidos por parte de sus herederos en las declaraciones de IRPF.

Desarrollo del tema

A continuación, me permito llevar a cabo el análisis jurídico que me he propuesto en este artículo:

Dispositivos jurídicos controversiales

Los artículos que analizaremos se transcriben a continuación (el subrayado es nuestro):

Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM)

“Artículo 224.- La fusión no podrá tener efecto sino tres meses después de haberse efectuado la inscripción prevenida en el artículo anterior.

Durante dicho plazo, cualquier acreedor de las sociedades que se fusionan, podrá oponerse judicialmente en la vía sumaria, a la fusión, la que se suspenderá hasta que cause ejecutoria la sentencia que declare que la oposición es infundada.

Transcurrido el plazo señalado sin que se haya formulado oposición, podrá llevarse a cabo la fusión, y la sociedad que subsista o la que resulte de la fusión, tomará a su cargo los derechos y las obligaciones de las sociedades extinguidas”.

Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR)

“Artículo 57. ...

El derecho a disminuir las pérdidas fiscales es personal del contribuyente que las sufra y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión. ...”.

De las dos normas jurídicas transcritas, se desprende que la Ley del ISR prohíbe la transmisión del derecho a disminuir las pérdidas fiscales de una sociedad, prohibición que se encuentra en “*aparente*” contradicción con el último párrafo del artículo 224 de la LGSM que establece que la sociedad que subsista o la que resulte de la fusión tomará a su cargo los derechos (y las obligaciones) de las sociedades extinguidas.

Cuestiones para analizar

Durante el desarrollo de este análisis, se plantearán y discutirán los siguientes temas:

- 1. ¿Los derechos y obligaciones a que se refiere el artículo 224 de la LGSM se refieren a lo que entendemos como patrimonio?**
- 2. De acuerdo con lo anterior, los derechos a que se refiere el artículo 224 de la LGSM ¿son únicamente mercantiles?**
- 3. El derecho a disminuir las pérdidas fiscales ¿son un derecho patrimonial?**
- 4. Dentro de los derechos a que se refiere el artículo 224 de la LGSM ¿está o no incluido el derecho a la disminución de pérdidas fiscales?**
- 5. ¿Hay contradicción normativa? Si la hay ¿se puede solucionar con el principio de especialidad? Si no la hay, entonces ¿es solo una limitación de derechos?**
- 6. ¿Puede concluirse que la transmisión de las pérdidas fiscales a la luz de la sucesión universal establecida en el artículo 224 de la LGSM no se limita en términos generales?**
- 7. ¿Puede una ley fiscal prohibir sin límite alguno la transmisión de derechos consagrados por otra ley?**
- 8. ¿Hay violación de derechos fundamentales y, en el caso particular, el de capacidad**

contributiva?

9. ¿Podrá darse una interpretación conforme a fin de declarar la inconstitucionalidad de la norma?

10. ¿Hay alguna solución jurídica para controvertir la prohibición del artículo 57 de la Ley del ISR?

Análisis particular a cada planteamiento hecho

A continuación, analizaré en una forma por demás resumida los temas planteados con anterioridad.

1. ¿Los derechos y obligaciones a que se refiere el artículo 224 de la LGSM se refieren a lo que entendemos como patrimonio?

Tradicionalmente se ha definido al patrimonio como un atributo de la personalidad consistente en un conjunto de bienes, derechos, deberes y obligaciones susceptibles de apreciación pecuniaria, es decir, valuables en dinero, que constituyen una universalidad jurídica.

Igual se ha dicho que se considera que el patrimonio está conformado por bienes, es decir, derechos reales y personales, obligaciones reales y personales, y cargas, susceptibles de valuación pecuniaria.

La doctrina en esta materia ha señalado que dentro de las características del patrimonio están el tener una “*esfera externa*” patrimonial que consiste en la valoración económica o dineraria de los bienes, derechos y deudas, y otra “*esfera interna*” patrimonial compuesta por la identidad, la formación del patrimonio mediante ley, la autonomía y la intransmisibilidad; al igual, se ha pronunciado con unanimidad sobre el contenido interno del valor económico del patrimonio, así como de la composición de sus bienes y derechos.

Un aspecto relevante por considerar es que mediante la ley se crea el patrimonio; al respecto, Luis Díez-Picazo y Antonio Gullón en su libro “Sistema de derecho civil, Introducción al derecho de la persona, Negocio jurídico”, Segunda Edición, página 435, Madrid 1978, Tecnos, señalan que “*El patrimonio es una*

creación del Derecho Objetivo. Es él quien únicamente autoriza [...], un conjunto de relaciones jurídicas activas y pasivas. Dentro de este patrimonio no cabe la creación de su titular de otros y distintos con relevancia jurídica”.

Asimismo, se ha sostenido que el patrimonio tiene la concepción de una *universitas iuris*, por lo que está constituido por bienes, derechos y deudas, formando este conjunto una unidad que engloba todos estos elementos, ya que todo cuanto pertenece a la persona, forma un patrimonio, aun cuando lo divida en partes, destinando estas partes a diversos fines, pues incluso después de la muerte o extinción jurídica del titular del patrimonio, la unidad del patrimonio subsiste, y en el caso de los individuos, a sus herederos se les transmite como un todo.

De la misma forma, Manuel Albadalejo García en su libro Derecho civil I, Introducción y Parte General, Décimo Quinta Edición, Madrid 2002, Librería Bosch, S. L., Barcelona, página 508, defiende la unidad del patrimonio al comentar que *“Cada una de las relaciones que componen el patrimonio es un elemento del mismo y él es el conjunto de todas, pero constituye solo eso, un conjunto, no una unidad sustantiva independiente y distinta, resultante de la agrupación de sus componentes singulares. De tal modo, pues, no se puede pensar que, en principio, el patrimonio sea un objeto, una entidad aparte, sobre el que la persona tenga un derecho autónomo, como si se dijese que existe un derecho de propiedad sobre el patrimonio”.*

Es importante señalar que la principal función del patrimonio es la satisfacción de las necesidades de las personas y las garantías que pueden tener los acreedores; al igual, es atender a las necesidades de las personas, toda vez que trata de proveer la satisfacción de las necesidades inherentes a sus actividades sociales, socioeconómicas y jurídicas y, en el caso de los individuos, lograr su realización personal.

Es decir, el patrimonio está formado por un conjunto de bienes, derechos y deudas destinados a un titular determinado para satisfacer las necesidades vitales y las deudas que tenga frente a terceras personas, destinándolo a un fin concreto, determinado por la ley para su afectación en ciertos casos.

Finalmente, aun cuando sabemos que la doctrina en materia de patrimonio es mucho muy abundante, se podrían llegar a las siguientes conclusiones:

1. El patrimonio se compone de un conjunto de bienes y derechos que posee una persona física o moral, siempre afectos a un fin, con estimación económica.
2. Los patrimonios deben adecuarse, según los tiempos, tomando en cuenta los elementos jurídicos, sociales y económicos.
3. El patrimonio tiene un valor económico o dinerario en los bienes, derechos y deudas, y su formación es mediante la ley.
4. El patrimonio constituye una unidad *universitas iuris*, que puede pasar a otra persona para formar otro patrimonio (herencia o fusión).
5. La función del patrimonio consiste en la satisfacción de las necesidades de las personas, por lo que tienen libre disposición frente a las garantías que pueden tener los acreedores.
6. Una vez convertido el patrimonio en un patrimonio transmitible (vía herencia o fusión), tanto los bienes o derechos, como los deberes y las obligaciones, se adecuan a otras personas (herederos, coherederos, fusionante), ya sean personas físicas o morales.

Con base en lo anterior y respondiendo al planteamiento que se hace en esta primera parte del análisis, claramente se puede concluir que los derechos (y obligaciones) a los que hace referencia el artículo 224 de la LGSM sí se refieren al patrimonio total que la ley correspondiente atribuye a las sociedades involucradas en la fusión.

2. De acuerdo con lo anterior, los derechos a que se refiere el artículo 224 de la LGSM ¿son únicamente mercantiles?

De conformidad con el anterior planteamiento y análisis, se puede concluir que el patrimonio no está constituido únicamente por los derechos que se otorgan por el derecho mercantil, sino por cualquier derecho (civil, penal, fiscal, corporativo, etc.) vigente, como en este caso el derecho fiscal, de donde se podría concluir que el derecho a la amortización de pérdidas es un derecho patrimonial otorgado por la Ley del ISR y consagrado en el artículo 55 de la citada ley.

3. El derecho a disminuir las pérdidas fiscales ¿son un derecho patrimonial?

Las pérdidas fiscales sin duda constituyen un derecho patrimonial (como lo son las deducciones autorizadas al permitir su disminución de los ingresos), pues al poder disminuirlas en ejercicios posteriores contra las utilidades fiscales que se obtengan en cada ejercicio fiscal, se configura un derecho patrimonial que no debe modificarse, pues habría una aplicación retroactiva en perjuicio del titular de ese derecho; además, también puede considerarse como un derecho patrimonial subjetivo el poder transmitirlos.

En efecto, el contribuyente tiene como derecho la posibilidad de disminuir las pérdidas fiscales de un ejercicio de la utilidad fiscal de los ejercicios siguientes hasta agotar el monto de las pérdidas y, en caso de no hacer uso de ese derecho, éste caducará en los ejercicios posteriores y hasta la cantidad en la que se pudo haber efectuado, por lo que la posibilidad de disminuir las pérdidas fiscales en un determinado plazo no es una concesión graciosa del legislador, sino un derecho legal reconocido por el propio legislador.

La anterior conclusión puede verse en la siguiente tesis aislada emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que se transcribe a continuación (el subrayado es nuestro):

“Registro digital: 2015164

Instancia: Segunda Sala

Décima Época

Materias(s): Administrativa

Tesis: 2a. CXXXI/2017 (10a.)

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 46, septiembre de 2017, Tomo I, página 780

Tipo: Aislada

RENTA. NATURALEZA DE LAS PÉRDIDAS FISCALES EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO RELATIVO.

Las pérdidas fiscales se integran por erogaciones necesarias -por ejemplo, compra de insumos, renta de un local, entre otros- para la generación de los ingresos acumulables objeto del

impuesto sobre la renta, por lo que son un concepto estructural para determinar la utilidad fiscal y, en su caso, el resultado fiscal en materia de dicho impuesto, que permiten subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. Lo expuesto se robustece cuando el artículo 57, párrafos segundo y tercero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece, por una parte, la posibilidad que tiene el contribuyente como derecho, de disminuir las pérdidas fiscales de un ejercicio de la utilidad fiscal dentro de los 10 ejercicios siguientes hasta agotar el monto de las pérdidas y, por otra, que, en caso de no hacer uso de ese derecho, precluirá en los ejercicios posteriores y hasta la cantidad en la que pudo haberlo efectuado. Cabe señalar que la posibilidad de disminuir las pérdidas fiscales en un determinado plazo no es una concesión graciosa del legislador, sino un derecho legal para hacer efectivo el principio de la proporcionalidad tributaria reconocido por el propio legislador, al advertir que dichas pérdidas son un concepto estructural en materia del impuesto sobre la renta.

Amparo en revisión 882/2015. Frecuencia Modulada del Noroeste, S.A. 28 de junio de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; votó con salvedad Eduardo Medina Mora I. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Esta tesis se publicó el viernes 29 de septiembre de 2017 a las 10:38 horas en el Semanario Judicial de la Federación”.

Por lo anterior, sin lugar a duda, las pérdidas fiscales constituyen un derecho otorgado por la Ley del ISR, al igual que debe ser así su transmisión.

4. Dentro de los derechos a que se refiere el artículo 224 de la LGSM ¿está o no incluido el derecho a la disminución de pérdidas fiscales?

Debe estar incluido, pues como se lee de la tesis transcrita con anterioridad, de ella se desprende

que la disminución constituye un derecho y ese derecho deberá ser patrimonial de la sociedad que sufre la pérdida fiscal; además, cuando cualquier legislación hace referencia al patrimonio, éste no puede restringirse a solo un tipo de patrimonio, sino que debe ser el patrimonio total que tenga la sociedad o cualquier persona natural.

En efecto, lo que se quiere decir es que aun cuando el patrimonio se pueda formar con todos los derechos y obligaciones que cada naturaleza del derecho les otorgue a las personas, finalmente habrá un solo patrimonio formado con la suma de todos los derechos y obligaciones surgidos de la aplicación de cada legislación en particular.

5. ¿Hay contradicción normativa? Si la hay, ¿se puede solucionar con el principio de especialidad? Si no la hay, entonces ¿es solo una limitación de derechos?

Generalidades

En relación con las antinomias jurídicas o conflictos de leyes y el principio de especialidad como criterio de solución, la tesis aislada de rubro “*Antinomias o Conflictos de Leyes. Criterios de Solución*” con Registro digital número 165344, Tribunales Colegiados de Circuito, Novena Época, Materia Civil, Tesis I.4o.C.220 C., publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXI, febrero de 2010, página 2788, es ilustrativa al tema que me ocupa.

Conforme a la tesis citada, la antinomia es la situación en la cual dos normas de un mismo sistema jurídico, concurriendo en un mismo ámbito temporal, espacial, personal y material de validez, ofrecen consecuencias jurídicas que no son compatibles en una situación de hecho y, por ello, habría un impedimento de su aplicación simultánea.

Uno de los métodos de solución para resolver la citada incompatibilidad es el principio de especialidad, con el cual se sostiene la permanencia de una de ellas y la inaplicación de la otra, en virtud de su conflicto, pues una norma es general y la otra especial, prevaleciendo la segunda.

Situaciones para una antinomia

La doctrina jurídica ha señalado las siguientes situaciones para que se dé una antinomia:

a) La existencia de dos normas pertenecientes a un mismo sistema jurídico. Este caso particular se satisface pues el artículo 224 de la LGSM y el artículo 57 de la Ley del ISR pertenecen a nuestro sistema jurídico mexicano.

b) La concurrencia de ambas normas jurídicas en los ámbitos temporal, espacial, personal y material de validez. Ambas normas perviven en los citados ámbitos, ya que se encuentran en vigor al mismo tiempo (temporalidad), son aplicables en todo el territorio nacional (espacio), se aplican a las mismas personas (personal) y ambas se refieren a derechos (material).

c) La existencia de consecuencias jurídicas incompatibles entre sí a un supuesto fáctico, impidiéndose una aplicación simultánea, es decir, hay consecuencias jurídicas incompatibles entre sí que impiden su aplicación simultánea. En el caso a estudio, sí existe una presunta antinomia jurídica que es necesario revisar a fondo, ya que una norma permite y la otra prohíbe la transmisión del derecho a disminuir las pérdidas fiscales de la fusionada.

Aplicación del principio de especialidad

Los requisitos para la aplicación del principio de especialidad según la doctrina jurídica (*lex specialis derogat legi generali*) son:

a) La existencia de una norma general y otra especial. El artículo 224 de la LGSM constituiría la norma general en cuanto a que en una fusión de sociedades otorga la posibilidad de transmitir los derechos de una sociedad a otra, mientras que el artículo 57 de la Ley del ISR constituiría la norma especial que prohíbe la transmisión citada.

b) Que la ley especial sustraiga una parte de la materia regida por la de mayor amplitud. El artículo 224 prevé un derecho mayor en favor de la fusionada con respecto a la limitación del derecho establecido por el artículo 57 de la Ley del ISR.

c) La ley especial someta esa materia a una reglamentación incompatible a la de la ley general. La

ley especial (ISR) somete la materia sustraída a una reglamentación incompatible a la de la LGSM porque el artículo 57 limita la transmisión del derecho de las pérdidas fiscales, pero el diverso artículo 224 generaliza la transmisión.

Por tanto, en una primera aproximación, la solución al conflicto anterior sería la aplicación del principio de especialidad como criterio para solucionar la aparente antinomia jurídica entre los artículos anteriores y por ello, en principio, en una primera conclusión prevalecería el artículo 57 de la Ley del ISR; la existencia de las dos normas “incompatibles” nos llevaría a que en este caso deba aplicarse la ley especial que, en el caso, es la Ley del ISR.

Sin embargo, veremos más adelante y con un poco más de profundidad dentro de un enfoque jurídico más contemporáneo y técnico, que tal conclusión puede ser controvertida.

6. ¿Puede concluirse que la transmisión de las pérdidas fiscales a la luz de la sucesión universal establecida en el artículo 224 de la LGSM no se limita en términos generales?

Una de las razones que considero fundamenta la pretendida prohibición de la transmisión de las pérdidas fiscales en los casos de fusión, es que el mecanismo de aprovechamiento de las pérdidas fiscales está concebido únicamente en favor de quien las generó.

En nuestro país hay que reconocer la escasez de construcciones dogmáticas y doctrinales sobre la transmisión de las pérdidas fiscales en un proceso de fusión.

El artículo 57 de la Ley del ISR se ha mantenido desde muchos años confirmando la posición del legislador en cuanto a que las pérdidas fiscales nacidas en la o las sociedades que desaparecen (fusionadas) en un proceso de fusión, no pueden ser recuperadas por la sociedad (fusionante) que se crea o que subsiste, toda vez que, como se dijo con anterioridad, la limitación existe porque el aprovechamiento de dichas pérdidas está concebido en la ley únicamente en favor de quien las generó.

En consecuencia, la sociedad o sociedades que desaparecen producto de la fusión, cuentan con un último momento en el que la pérdida fiscal podrá ser considerada en la determinación de su renta imponible para determinar el impuesto a pagar del ejercicio irregular, no existiendo la posibilidad de que el saldo

negativo (pérdida fiscal) pueda ser incorporado en las sociedades que subsisten o que se crean.

No obstante, hay posturas doctrinales contrarias, como lo señala Álvaro Puelma Accorsi, en su libro “Sociedades, Tomo I y II”, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2003, página 212, que considera que las pérdidas fiscales de las sociedades que se disuelven sí se pueden traspasar en virtud de que hay una sucesión universal de todo el patrimonio de las sociedades absorbidas.

En efecto, dicho autor señala que las autoridades fiscales consideran que las pérdidas de las sociedades que se disuelven con motivo de la fusión no pueden hacerse valer por la sociedad que subsiste o se crea con motivo de la fusión, dado sus caracteres personalísimos y también señala claramente, que no concuerda con tal afirmación, en virtud de que en la ley societaria se establece una sucesión universal de todo el patrimonio de las sociedades fusionadas, incluso los derechos y obligaciones de carácter tributario, ya que la ley societaria no distingue y sería aplicable el principio general del derecho que dice que donde la ley no distingue no hay por qué distinguir.

7. ¿Puede una ley fiscal prohibir sin límite alguno la transmisión de derechos consagrados por otra ley?

La realidad jurídica es que sí. Sin embargo, cualquier cambio en las leyes relativas puede estar bajo el escrutinio constitucional o convencional, alegando en su caso, violaciones a los derechos fundamentales de las sociedades.

Más adelante veremos si hay o no violaciones a derechos fundamentales, sobre todo al derecho fundamental de capacidad contributiva.

8. ¿Hay violación de derechos fundamentales y, en el caso particular, el de capacidad contributiva?

En el registro digital número 192849, Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Noviembre de 1999, página 22, Número de tesis P./J. 109/99, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la capacidad contributiva consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva y que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado,

refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.

En términos generales, 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.

Por lo tanto, 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 y para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los contribuyentes, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza, y se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos, por lo que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción, como lo sostiene la tesis de jurisprudencia “CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS” P./J. 10/2003 con registro digital número 184291, Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, mayo de 2003, página 144.

Ahora bien, ¿cómo podría darse la violación al derecho fundamental de capacidad contributiva en el caso de la prohibición de la transmisión de las pérdidas fiscales?

En mi artículo “*Naturaleza jurídica de las pérdidas fiscales y el derecho a su disminución*”, publicado en la siguiente liga <https://parentesislegal.com/naturaleza-juridica-de-las-perdidas-fiscales-y-derecho-a-su-disminucion/> concluí que la naturaleza jurídica de las pérdidas fiscales era “*el total de todas aquellas deducciones autorizadas por la ley aplicable y que en un ejercicio fiscal no pudieron ser restadas*”

del total de los ingresos acumulables del contribuyente”.

Por lo tanto, si las pérdidas fiscales son el total o cúmulo de todas las deducciones autorizadas no aplicadas contra los ingresos que tenía la fusionada antes de la fusión, hay que recordar que la fusión de sociedades desde el punto de vista del derecho corporativo y de la doctrina, no es más que la suma de entidades jurídicas que por estrategias de diversos tipos se unen para llevar a cabo el o los objetos sociales para los cuales fueron constituidas y si la fusionada sigue “*viviendo*” dentro de la fusionante, las pérdidas fiscales de la fusionada generadas antes de la fusión provienen de diversas deducciones autorizadas como sueldos y salarios, energía eléctrica, publicidad, prestaciones laborales, etc. que no van a poder ser enfrentadas contra los ingresos que obtenga la fusionante, ingresos que generará, inclusive, con los bienes transmitidos por la fusionada por virtud de la fusión y con los propios bienes de la fusionante.

Por ello, la violación a tal derecho fundamental de capacidad contributiva se dará cuando no se puedan disminuir las pérdidas fiscales contra los ingresos generados posteriormente por la fusionante y que, sin duda, una parte de ellos también se generaron con los bienes transmitidos por la fusionada.

En efecto, si en la fusión la sociedad fusionada transmitió a la fusionante todos sus bienes por la vía de la sucesión universal consistentes en los inventarios, cuentas por cobrar, activos fijos, cargos y gastos diferidos, etc. los cuales fueron propiedad de la fusionada, queda muy claro que las pérdidas fiscales debieran enfrentarse contra los ingresos totales generados por la fusionante que teóricamente serían la suma de los ingresos generados con los bienes de la fusionante y los generados con los bienes transmitidos por la fusionada aun cuando esta última se haya extinguido.

Lo anterior, porque no se puede ignorar que todos los bienes transmitidos a la fusionante y que eran propiedad de la fusionada, seguirán siendo útiles para obtener los ingresos por las operaciones que se llevan a cabo. No poder disminuir las pérdidas fiscales contra los ingresos obtenidos por la fusionante utilizando tanto bienes propios como “*ajenos*”, se concreta en una evidente violación a la capacidad contributiva de la fusionante.

9. ¿Podrá darse una interpretación conforme a fin de declarar la inconstitucionalidad de la norma?

El principio de interpretación conforme tuvo su origen en la jurisprudencia de la Corte Suprema

de los Estados Unidos en el voto formulado por el Justice Samuel Chase, en el caso *Hylton vs. United States* en 1796, quien expresó “*si la Corte tiene tal poder de declarar la inconstitucionalidad, soy libre de declarar que nunca lo ejerceré si no se trata de un caso muy claro*”.

El gran jurista constitucional, el Dr. Rubén Sánchez Gil, en su artículo “*La Presunción de Constitucionalidad*”, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, páginas 395 y 396, sostiene que el antecedente del principio de interpretación conforme proviene de 1940 cuando la Segunda Sala de Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió una jurisprudencia en la que señaló que “*Las leyes secundarias deben interpretarse armonizándolas con los estatutos constitucionales, porque no se concibe, salvo cuando el texto de ellas sea perfectamente claro y no dé lugar a interpretación, que el legislador haya pretendido establecer una disposición a todas luces anticonstitucional*”.

Por otro lado, en la jurisprudencia “DERECHOS FUNDAMENTALES. CUANDO DE MANERA SUFICIENTE SE ENCUENTRAN PREVISTOS EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, SE TORNA INNECESARIO EN INTERPRETACIÓN CONFORME ACUDIR Y APLICAR LA NORMA CONTENIDA EN TRATADO O CONVENCION INTERNACIONAL, EN TANTO EL ORDEN JURÍDICO EN SU FUENTE INTERNA ES SUFICIENTE PARA ESTABLECER EL SENTIDO PROTECTOR DEL DERECHO FUNDAMENTAL RESPECTIVO” con registro digital número 2003548, Décima Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 2, página 1221 y con número de tesis I.3o.P. J/1, se señaló que el método de “*interpretación conforme*” entraña que los derechos fundamentales positivizados en los tratados, pactos y convenciones internacionales prevalecen respecto de las normas del orden jurídico de fuente interna si contienen disposiciones más favorables al goce y ejercicio de esos derechos, lo cual lleva a establecer que la obligación del Estado Mexicano se refiere no sólo a garantizar el ejercicio de los derechos humanos enumerados en la Constitución sino también los contenidos en esos instrumentos internacionales, cuyo conjunto puede considerarse integra un bloque unitario de protección.

Asimismo, en la tesis de rubro “INTERPRETACIÓN CONFORME. NATURALEZA Y ALCANCES A LA LUZ DEL PRINCIPIO PRO PERSONA”, número 1a./J. 37/2017 (10a.) de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 42, Mayo de 2017, Tomo I, página 239, se sostuvo que la supremacía normativa de la

Constitución no se manifiesta sólo en su aptitud de servir como parámetro de validez de todas las demás normas jurídicas, sino también en la exigencia de que tales normas, al momento de ser aplicadas, se interpreten de acuerdo con los preceptos constitucionales, de forma que, en caso de que existan varias posibilidades de interpretación de la norma en cuestión, se elija aquella que mejor se ajuste a lo dispuesto en la Constitución.

Finalmente, la doctrina constitucional y la jurisprudencia son unánimes al sostener que el concepto “*interpretación conforme*” debe ser entendido como la técnica interpretativa de las normas infraconstitucionales que, admitiendo dos interpretaciones válidamente posibles, pero contradictorias entre sí, debe preferirse aquélla que se haga acorde la norma con la Constitución.

Con base en todos los anteriores comentarios, considero que el artículo 57 de la Ley del ISR puede y debe ser declarado inconstitucional a la luz de una interpretación conforme, pues, como lo veremos más adelante cuando analice otro método de solución de antinomias, en mi opinión el artículo 57 de la Ley del ISR no está conforme con los postulados que en materia tributaria están consagrados en la Constitución de nuestro país y si la intención a partir de la regulación en materia de derechos humanos que se incorporó en dicho ordenamiento supremo desde 2011 en el cual conforme al artículo 1 constitucional se establece que todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, es de concluirse que efectivamente se violentan los derechos fundamentales de la fusionada y de la fusionante.

En efecto, a través de la utilización del método de interpretación conforme se puede concluir fehacientemente que si las dos normas infraconstitucionales, como lo son la LGSM y la Ley del ISR, admiten dos interpretaciones técnicamente válidas, pero hay contradicción entre ellas, como lo hemos visto con anterioridad, deberá preferirse aquélla que esté conforme con la Constitución como lo establecí cuando hablé de la violación al principio de capacidad contributiva, por lo que sí sería correcto concluir que bajo este método de interpretación, los tribunales constitucionales deberán declarar la inconstitucionalidad del artículo 57 de la Ley del ISR al violar flagrantemente la Constitución.

Por lo tanto, si a partir del año de 2011 en la Constitución se consagran definitivamente los derechos humanos de las personas y si la norma contenida en la Ley del ISR lesiona su derecho humano por virtud de la prohibición, se puede llegar fácilmente a la conclusión de que no está conforme a lo que

“quiere” la Constitución.

Por ello, considero que además de esta breve argumentación, hay elementos argumentativos más amplios para poder concluir el origen de una flagrante violación a derechos llevando a cabo una interpretación conforme.

10. ¿Hay alguna solución jurídica para controvertir la prohibición del artículo 57 de la Ley del ISR?

El Dr. Francisco Javier Ezquiaga Ganuzas, en su artículo “*Conflictos normativos e interpretación jurídica*” derivado de un análisis que efectuó de un interesante caso de la Sala Superior del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación de nuestro país, al resolver el Juicio de Revisión Constitucional Electoral número 305/2003, señaló que si bien puede darse la existencia de una probable imposibilidad de resolver una antinomia por los criterios tradicionales, la doctrina ha señalado que podría darse una solución a alguna antinomia a través de la utilización de criterios alternativos; dichos criterios podrían ser los siguientes:

a) *El criterio de la norma que tutele mejor los intereses en juego*, el cual significa que debe aplicarse la norma que tutele mejor los intereses en juego, debiendo localizarse e identificarse por parte del juzgador los valores que se protegen por la ley, la finalidad que se persigue o pretende alcanzar con las disposiciones en conflicto, y una vez hecha la localización, deberá realizarse un análisis con el objetivo de determinar con cuál de las dos normas opuestas se tutela de mejor manera el valor protegido.

b) *El criterio basado en elegir la norma que sea más favorable a la libertad*, mediante el cual se debe resolver el conflicto con base en la norma que proporcione mayor libertad a los sujetos involucrados.

c) *El criterio que se basa en la forma de las normas*, debiendo encontrar la naturaleza de aquellas normas que sean prohibitivas y de otras que sean permisivas, al igual de aquéllas que sean imperativas y otras persuasivas, etc., resolviendo la antinomia en atención al principio *lex favorabilis derogat lex odiosa*, es decir, se debe aplicar la norma más benéfica o favorable.

Por ello, tomando en cuenta lo que se analizó con anterioridad, considero que, a reserva de otros análisis más profundos, podría aplicarse el principio de *lex favorabilis derogat lex odiosa* en virtud de que

a la luz de lo que hemos comentado en los apartados de capacidad contributiva y la interpretación conforme, el artículo 57 de la Ley del ISR ya no puede seguir perviviendo en la legislación fiscal por ser contrario a los derechos fundamentales de los contribuyentes consagrados en la Constitución, en la cual, como mencioné, reconoce firmemente los derechos fundamentales de todas las personas.

Como paréntesis en este tema y en un breve ejercicio de derecho comparado, es interesante transcribir el artículo 24 del Código Orgánico Tributario de la República Bolivariana de Venezuela que se transcribe a continuación:

“Artículo 24. Los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido serán ejercidos o, en su caso, cumplidos por el sucesor a título universal, sin perjuicio del beneficio de inventario. Los derechos del contribuyente fallecido transmitido al legatario serán ejercidos por éste.

En los casos de fusión, la sociedad que subsista o resulte de la misma asumirá cualquier beneficio o responsabilidad de carácter tributario que corresponda a las sociedades fusionadas”.

En igual situación se encuentra el artículo 84 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de España, el cual en la parte relativa permite la transmisión de las bases imponibles negativas, como a continuación se transcribe:

“Artículo 84. Subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias.

1. Cuando las operaciones mencionadas en el artículo 76 u 87 de esta Ley determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente.

Cuando la sucesión no sea a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos.

La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar aplicando los beneficios fiscales o consolidar los aplicados por la entidad transmitente.

2. Se transmitirán a la entidad adquirente las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente, siempre que se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

a) La extinción de la entidad transmitente.

b) La transmisión de una rama de actividad cuyos resultados hayan generado bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente. En este caso, se transmitirán las bases imponibles negativas pendientes de compensación generadas por la rama de actividad transmitida. ...”.

Como puede observarse, en dichos países no hay limitación en las fusiones de sociedades al establecer claramente que en fusión de sociedades las fusionantes asumen cualquier beneficio o responsabilidad de carácter tributario, situación que jurídicamente es completamente adecuada en una situación constitucional actual.

Con base en los anteriores razonamientos, no queda más que claro que el artículo 57 de la Ley del ISR debe ser reformado en virtud de que ya no “encaja” en el actual sistema constitucional actual pues hemos visto a través de este recorrido analítico que violenta los derechos del contribuyente en cualquier área de análisis jurídico.

Por ello, es necesario que dicha norma jurídica sea derogada a fin de que esté conforme a la Constitución de nuestro país, dados los argumentos que he señalado líneas arriba.

Igualdad

Otro de los argumentos que cabría discutir en el estudio que me ocupa, es el relativo a analizar los aspectos que tienen que ver con el principio de igualdad bajo el cual se exige concluir si la norma a discusión respeta dicho principio o hace distinciones que no están debidamente justificadas, ya que en términos generales exige con respecto a las normas especiales una justificación del trato normativo peculiar frente a las normas generales.

La doctrina ha sostenido que el criterio de especialidad es la aplicación del principio de justicia según el cual deben ser tratadas de igual modo las personas que pertenecen a la misma categoría. También se ha sostenido por la doctrina especializada en este tema, que en favor de la norma especial hay una presunción de mayor justicia porque el ideal del ordenamiento justo es aquel en el que se da a cada uno lo que le corresponde por la singularidad que le distingue como persona frente a las demás personas.

La ley igual para todos no es aquella que contiene una disciplina idéntica para la totalidad del supuesto de hecho abstracto contenido en ella, sino la norma común a cualquier situación que objetivamente no requiera o no consienta una regla diferenciada, es decir, que puede ser compatible con normas específicas para determinadas situaciones, siempre (y esto es lo más importante) que objetivamente tales situaciones requieran o consientan una regulación diferenciada, exigiéndose además un examen comparativo de la justificación de la ley misma, realizado mediante la comparación entre aquella disciplina general y especial.

En materia de igualdad en general, la sentencia 68/1982 de 22 de noviembre del Tribunal Constitucional español, afirmó que el hecho de que exista una diferencia de trato jurídico aplicable a una u otra clase de personas no significa por sí solo violación del artículo 14 de la Constitución española, siempre y cuando, la diferencia que se introduzca posea una justificación razonable. En otras palabras, igualdad es la razonabilidad de la diferencia jurídica de trato.

Por lo tanto, dicho principio de especialidad no sólo no tiene por qué ser lesivo del principio de igualdad, sino que, incluso, es una exigencia de tal principio en su vertiente de necesidad de trato diferenciado a categorías diferenciadas, para evitar la denominada desigualdad por indiferenciación (también denominada como "*discriminación por indiferenciación*" o "*discriminación por igualación*" y consiste en dar un trato jurídico idéntico a dos o más situaciones que son diferentes de hecho), cuando la equidad exige un trato diferente entre categorías desiguales, porque el trato igual de situaciones iguales y el trato desigual de situaciones desiguales son dos aspectos del mismo fenómeno y, por ello, no deben ser ni siquiera diferenciados.

Lo primero que se debe hacer, según la doctrina, es un primer juicio sobre la justificación de la normativa especial en relación con la normativa general, desde la perspectiva del principio de igualdad, toda vez que éste puede ser enjuiciado sobre su compatibilidad con el principio de igualdad.

Y, según se ha comentado y como dato de interés, el Tribunal Constitucional español concluyó que aun cuando el principio de especialidad sea aplicable, en un recurso de amparo resolvió una lesión del principio de igualdad constitucional por un acto administrativo basado en la aplicación de una norma especial, pues violentaba el principio constitucional de igualdad.

El principio de igualdad en materia tributaria impone al legislador el deber de dispensar idéntico tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, prohibiendo toda desigualdad que carezca de justificación objetiva y razonable, o que resulte desproporcionada en relación con dicha finalidad lo que llevará a realizar juicio de igualdad para valorar en cada caso si se produce o no la vulneración de este principio.

La Constitución al referirse en el artículo 31, fracción IV al principio de equidad tributaria, está exigiendo algo que va más allá de la simple igualdad jurídica o igualdad formal y pone su mirada a la justicia distributiva, pues es claro que ante el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no todos son iguales, sino diferentes, por razón de su capacidad contributiva para soportar la carga tributaria necesaria para cubrirlos.

El verdadero problema que plantea la exigencia de un tratamiento jurídico igual es determinar cuándo dos situaciones reales son equiparables y susceptibles de comparación entre sí porque cuando se lleva a cabo un juicio de igualdad, es bastante amplio pudiendo desestimar la existencia de una vulneración de la igualdad porque las situaciones jurídicas comparadas no son comparables porque no son iguales u homogéneas.

La dificultad del juicio de igualdad tributaria radica en la búsqueda del equilibrio entre la justificación de las desigualdades de trato que explique el tratamiento diferente entre quienes se encuentran en situación igual, evitando las reglas arbitrarias, pero sin tratar de sustituir al legislador en el establecimiento de las diferencias.

Una tarea semejante de la interpretación constitucional abre, desde luego, el camino a juicios de valor en términos de razonabilidad, la naturaleza de las cosas, adecuación, proporcionalidad, etc., que remiten a un juicio de la razón práctica la decisión sobre la validez de las diferenciaciones normativas, así

como a la ponderación entre valores e intereses en juego mediante la cual se intenta fijar, concretar, según las circunstancias del caso, la indeterminación de los conceptos que están en la base de las cláusulas abiertas de la Constitución como son los principios de la imposición.

El test de la razonabilidad (la justificación objetiva y razonable de acuerdo con los criterios y juicios de valor generalmente aceptados, en la expresión clásica de la jurisprudencia constitucional) se ha convertido, así, en el elemento interpretativo básico del juicio de igualdad y en el cual se deben tomar en cuenta: el juicio de racionalidad que es la aptitud del término de comparación, la razón de ser de diferenciación normativa, la vinculación de las situaciones jurídicas a la ratio de la norma y el juicio de proporcionalidad cuya finalidad sea constitucionalmente legítima, la idoneidad o la adecuación de medios al fin, necesidad, y proporcionalidad en sentido estricto, respecto de los valores constitucionales.

El derecho a la igualdad consagra un derecho a no sufrir discriminaciones, esto es, desigualdades de trato injustificadas, que carezcan de una justificación objetiva y razonable.

Asimismo, el principio de igualdad no dice lo que es igual, sino dice únicamente que esto que es igual debe ser tratado de manera igual y que, en la medida de lo posible, lo que es desigual debe ser tratado de manera desigual, pero no proporciona ningún elemento o criterio para poder emitir un juicio de igualdad. Ese criterio es preciso buscarlo fuera de la norma misma.

Por lo tanto, bajo el escrutinio del principio de igualdad, no encuentro razones para que haya una prohibición en la transmisión de las pérdidas fiscales de la fusionada a la fusionante o a la que surja con motivo de la fusión, toda vez que ambos entes jurídicos societarios no tienen ninguna diferencia jurídica sustancial, aun cuando se pueda decir que la fusionada se extingue por virtud de la fusión, pero en realidad lo que debe suceder es que los derechos patrimoniales a los que he hecho referencia con anterioridad, deben ser respetados en la transmisión como consecuencia de la fusión y no limitarlos ya que ambas sociedades deben considerarse iguales.

Por ello, considero que tal limitación a fin de cuentas no soporta un análisis profundo y especializado de las diversas violaciones constitucionales que he comentado brevemente en este análisis, como lo es en este caso, el principio de igualdad y como dije anteriormente, el de capacidad contributiva.

Jurisprudencia del Pleno en esta materia

Es importante advertir que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la siguiente jurisprudencia que a continuación se transcribe (el subrayado es nuestro):

“Registro digital: 183470

Instancia: Pleno

Novena Época

Materias(s): Constitucional, Administrativa

Tesis: P./J. 48/2003

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVIII, agosto de 2003, página 44

Tipo: Jurisprudencia

PÉRDIDAS FISCALES. EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 55 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, AL ESTABLECER QUE EL DERECHO A DISMINUIRLAS ES PERSONAL DEL CONTRIBUYENTE QUE LAS SUFRE Y QUE DICHO DERECHO NO PUEDE TRANSMITIRSE A OTRA PERSONA NI COMO CONSECUENCIA DE LA FUSIÓN, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

El mencionado precepto establece que el derecho a disminuir pérdidas es personal del contribuyente que las sufre, lo cual se debe a que aquéllas no son sino la consecuencia de las actividades realizadas por la empresa en uno o varios ejercicios fiscales, toda vez que esas pérdidas se encuentran en función del total de los ingresos acumulables y de las deducciones que hubieren tenido en uno o varios ejercicios fiscales; además prohíbe transmitir dichas pérdidas a otra persona con motivo de la fusión, lo que obedece a que con motivo de ésta, las sociedades fusionadas desaparecen de la vida jurídica y, con ellas, las pérdidas pendientes de amortizar, sin que pueda transmitirse ese derecho a las nuevas sociedades que surjan o a la que subsista, pues se trata de un derecho personal de las sociedades que las sufren. Tal sistema no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que la sociedad fusionante está en posibilidad de considerar los ingresos acumulables y las deducciones

autorizadas del ejercicio de que se trate y, en caso de que le resulte una utilidad fiscal, podrá disminuir las pérdidas fiscales pendientes de amortizar de ejercicios anteriores que hubiere sufrido, a fin de obtener la base gravable a la cual se le aplica la tasa que prevé el artículo 10 de la ley citada, con lo cual se respeta su capacidad contributiva. Además, si se le permitiera disminuir las pérdidas fiscales sufridas por la sociedad fusionada antes de la fusión, se desconocería su auténtica capacidad contributiva, pues se le estaría otorgando un derecho que no le corresponde, y se afectaría con ello el pago del impuesto a su cargo.

Amparo en revisión 147/2002. Club de Golf Bosques, S.A. de C.V. 12 de agosto de 2003. Mayoría de nueve votos. Ausente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: María Dolores Omaña Ramírez.

Amparo en revisión 278/2002. Syngenta Agro, S.A. de C.V. (antes Novartis Agro, S.A. de C.V.). 12 de agosto de 2003. Mayoría de nueve votos. Ausente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Rosalía Argumosa López.

Amparo directo en revisión 1057/2000. Aerovías de México, S.A. de C.V. y otra. 12 de agosto de 2003. Mayoría de nueve votos. Ausente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Rosalía Argumosa López.

Amparo directo en revisión 815/2002. Profuturo G.N.P., S.A. de C.V., Afore. 12 de agosto de 2003. Mayoría de nueve votos. Ausente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Silvia Elizabeth Morales Quezada.

Amparo directo en revisión 1462/2002. Santander Mexicano, S.A. de C.V., Administradora de Fondos para el Retiro. 12 de agosto de 2003. Mayoría de nueve votos. Ausente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy doce de agosto en curso, aprobó, con el número 48/2003, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a doce de agosto de dos mil tres”.

En materia de capacidad contributiva, el argumento central de la quejosa mencionado en la ejecutoria de dicha jurisprudencia para que se considerara inconstitucional tal porción normativa fue porque estimó que conforme a la LGSM, con motivo de la fusión opera una transmisión universal de los derechos y obligaciones de la fusionada a la fusionante, por lo que ésta se coloca en el lugar de la primera y en virtud de ello la sociedad fusionante continuará realizando las mismas actividades que realizaba con anterioridad la fusionada como causahabiente de ésta, por lo que para reconocer la auténtica capacidad contributiva de la fusionante deben tomarse en cuenta todos los gastos, adquisiciones, inversiones y demás erogaciones que en su momento se realizaron tanto por la fusionada como por la fusionante y que resultaron estrictamente indispensables para la generación de ingresos.

En respuesta a dicho argumento, el Pleno de la Corte señaló que si bien es cierto que conforme a lo establecido en los artículos 222 al 226 de la LGSM uno de los efectos primordiales de la fusión de sociedades es precisamente la transmisión del patrimonio de la sociedad que desaparece (fusionada) a la que subsiste (fusionante), no menos cierto lo es que la pérdida fiscal pendiente de amortizar por la fusionada no constituye uno de los derechos u obligaciones que se transmiten por fusión y, por ello, no forma parte de los bienes patrimoniales adquiridos.

En efecto, el argumento anterior se apoyó en el artículo 5-A de la Ley del ISR (el cual ya no está vigente en 2023), en el cual se señalaba que la transmisión de patrimonio en el caso de fusión produce los efectos de una enajenación; dicho artículo era del tenor siguiente:

"Artículo 5o. A. En los casos en que se transmitan bienes como consecuencia de fusión o de escisión de sociedades, se producirán los efectos que esta ley señala para los actos de enajenación."

Si la transmisión del haber patrimonial de la fusionada –decía el Pleno– tiene lugar como consecuencia de un contrato mercantil por el que se realiza la enajenación de sus bienes, derechos y

obligaciones, es incuestionable que la pérdida fiscal pendiente de amortizar no puede ser objeto de dicha operación de compraventa.

Lo anterior se robustecía –seguía diciendo el Pleno– con lo expresado por el tratadista Dino Jarach, quien expresaba que *"nada impide que en las relaciones económicas entre partes, éstas convengan entre sí la asunción de obligaciones respecto del pago del impuesto. La conclusión no puede ser otra que la siguiente: Que la sustitución de sujetos por acuerdos privados no es oponible al fisco como acreedor"*. Dicho principio se consignó en el artículo 6 de la Ley del ISR de 1964 que decía: *"Son sujetos del impuesto sobre productos o rendimientos del capital, sin que ningún acuerdo o convenio en contrario surta efectos fiscales, quienes perciban ingresos de los indicados en el artículo anterior"*.

Finalmente, como consecuencia de los razonamientos expuestos se concluyó que la Ley del ISR, en cuanto califica de personal e intransferible el derecho a disminuir pérdidas fiscales, aun en caso de fusión, no se contrariaba a la garantía de proporcionalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por otro lado, en la citada ejecutoria que originó la jurisprudencia antes transcrita, en uno de los argumentos también centrales, se señaló que la pérdida fiscal pendiente de amortizar por la fusionada no constituye uno de los derechos u obligaciones que se transmiten por fusión y, por ello, no forma parte de los bienes patrimoniales adquiridos, sin que en dicha ejecutoria se diera una motivación exhaustiva y detallada desde el punto de vista jurídico de las razones por las cuales el Pleno de la Corte consideró que dicho derecho no es un derecho patrimonial.

Por lo tanto, los razonamientos que sostienen el hecho de que no es un derecho patrimonial deberán ser analizados nuevamente, porque jurídicamente considero que sí son derechos patrimoniales las pérdidas fiscales pendientes de disminuir que tiene la fusionada al momento de la fusión y que deben ser transmitidas a la fusionante.

Además, a la luz de una interpretación conforme, inclusive, debe revisarse nuevamente por la Corte que efectivamente las pérdidas fiscales sí son derechos patrimoniales y que sí pueden transmitirse como consecuencia de la fusión, pues hay que tomar en cuenta que la ejecutoria y jurisprudencia antes señaladas son de 2002 y a la fecha han transcurrido 21 años, y el actual y contemporáneo derecho

constitucional y convencional han cambiado dramáticamente en materia de derechos humanos.

Es, por lo tanto, que el párrafo del artículo 57 de la Ley del ISR analizado en este breve análisis, debe ya ser expulsado del ordenamiento jurídico para permitir que las pérdidas fiscales se transmitan en el caso fusión.

En adición a lo anterior, es conveniente traer a colación lo que establece el último párrafo del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el que señala que el derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión, es decir, ese derecho patrimonial sí puede ser transmitido en ocasión de una fusión, por lo que, aun cuando son dos temas materialmente diferentes (acreditamiento de impuesto y disminución de pérdidas) en el fondo ambos son derechos patrimoniales que pertenecen y deben transmitirse en los casos de fusión.

Por último, como se señaló con anterioridad, la ejecutoria comentada hace referencia a que en el artículo 5-A de la Ley del ISR (sin vigencia en 2023) se señalaba que la transmisión de patrimonio en el caso de fusión produce los efectos de una enajenación, pero hay que tomar en cuenta que el vigente artículo 14-B, fracción I del Código Fiscal de la Federación considera que no hay enajenación en los casos de fusión siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el mismo, por lo que puede concluirse por un lado que la jurisprudencia antes señalada al fundarse en lo que disponía el artículo 5-A de la Ley del ISR ya derogado, ya no puede ser aplicable en la actualidad y debe modificarse por las razones antes analizadas, y por el otro lado, que no hay enajenación en los casos de fusión cuando se reúnan los requisitos establecidos en el ordenamiento aplicable.

Conclusiones

Seré breve en las conclusiones:

1. La supuesta contradicción entre el artículo 224 de la LGSM y el antepenúltimo párrafo del artículo 57 de la Ley del ISR, no existe ya que puede superarse con otras herramientas y técnicas argumentativas de más actualidad.

2. Sin duda hay violaciones a los principios de capacidad contributiva e igualdad tributarias, además de que en la ejecutoria a que hice referencia, no hay una motivación de los temas que traté en el apartado correspondiente.

3. Sí debe prevalecer el último párrafo del artículo 224 de la LGSM que permite la transmisión universal de los derechos de la fusionada.

4. Como lo sentenció el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de España, una interpretación contraria como lo es la prohibición de la transmisión de las pérdidas fiscales, sería una interpretación extremadamente restrictiva y muy poco equitativa, pues se niega asimétricamente la transmisión de sus derechos, pero no la de las obligaciones de la fusionada.

5. La jurisprudencia del Pleno de la Corte ya no puede ser aplicable tomando en consideración la inclusión de los derechos humanos en la Constitución y además, de ser una jurisprudencia que viene del año de 2002.

6. Finalmente, solo aclaro que este breve análisis ojalá pudiera detonar otro más profundo a fin de que con más elementos se declarara sin lugar a duda alguna la inconstitucionalidad del citado antepenúltimo párrafo del artículo 57 de la Ley del ISR.

Glosario

ISR: Impuesto Sobre la Renta.

LGSM: Ley General de Sociedades Mercantiles

IRPF: Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

Bibliografía

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de España, Sala de lo Contencioso, Sección 3, 20 de enero de 2021, recurso contencioso-administrativo número 661/2020 y resolución número 29/2021.

Díez-Picazo Luis y Gullón. Sistema de derecho civil, Introducción al derecho de la persona, Negocio jurídico, Segunda Edición, página 435, Madrid 1978, Tecnos.

Albadalejo García, Manuel. Derecho civil I, Introducción y Parte General, Décimo Quinta Edición, Madrid 2002, Librería Bosch, S. L., Barcelona, página 508.

Puelma Accorsi, Álvaro. Sociedades, Tomo I y II, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2003, página 212.

Sánchez Gil, Rubén. “*La Presunción de Constitucionalidad*”, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, páginas 395 y 396.

Ezquiaga Ganuzas, Francisco Javier. “*Conflictos normativos e interpretación jurídica*”, conferencia impartida el 1 de marzo de 2004 en la Sala Superior del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación en la Ciudad de México, páginas 23 y 24.

Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ley 35/2006, de 28 de noviembre de 2006. España.

Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, Ley 19/1991 de 6 de junio de 1991. España.

Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre de 2003. España.

Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Ley 29/1987, de 18 de diciembre de 1987. España.

Código Civil. España.

Ley General de Sociedades Mercantiles. 2023. México.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. 2023. México.

RENTA. NATURALEZA DE LAS PÉRDIDAS FISCALES EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO RELATIVO. Registro digital: 2015164. Instancia: Segunda Sala. Décima Época. Materias(s): Administrativa. Tesis: 2a. CXXXI/2017 (10a.). Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 46, septiembre de 2017, Tomo I, página 780. Tipo: Aislada.

“Antinomias o Conflictos de Leyes. Criterios de Solución”. Registro digital número 165344, Tribunales Colegiados de Circuito, Novena Época, Materia Civil, Tesis I.4o.C.220 C., Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXI, febrero de 2010, página 2788.

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Registro digital número 192849, Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, noviembre de 1999, página 22, Número de tesis P./J. 109/99.

Corte Suprema de los Estados Unidos en el voto formulado por el *Justice Samuel Chase*, en el caso *Hylton vs. United States* en 1796.

“DERECHOS FUNDAMENTALES. CUANDO DE MANERA SUFICIENTE SE ENCUENTRAN PREVISTOS EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, SE TORNA INNECESARIO EN INTERPRETACIÓN CONFORME ACUDIR Y APLICAR LA NORMA CONTENIDA EN TRATADO O CONVENCIÓN INTERNACIONAL, EN TANTO EL ORDEN JURÍDICO EN SU FUENTE INTERNA ES SUFICIENTE PARA ESTABLECER EL SENTIDO PROTECTOR DEL DERECHO FUNDAMENTAL RESPECTIVO”. Registro digital número 2003548, Décima Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XX, mayo de 2013, Tomo 2, página 1221 y con número de tesis I.3o.P. J/1.

“INTERPRETACIÓN CONFORME. NATURALEZA Y ALCANCES A LA LUZ DEL PRINCIPIO PRO PERSONA”. Registro digital: 2014332tesis 1a./J. 37/2017 de la Primera Sala de

la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 42, mayo de 2017, Tomo I, página 239.

"PÉRDIDAS FISCALES. EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 55 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, AL ESTABLECER QUE EL DERECHO A DISMINUIRLAS ES PERSONAL DEL CONTRIBUYENTE QUE LAS SUFRE Y QUE DICHO DERECHO NO PUEDE TRANSMITIRSE A OTRA PERSONA NI COMO CONSECUENCIA DE LA FUSIÓN, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA". Registro digital: 183470. Instancia: Pleno. Novena Época. Materias(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: P./J. 48/2003. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVIII, agosto de 2003, página 44. Tipo: Jurisprudencia.

Sentencia 68/1982 de 22 de noviembre de 1982. Tribunal Constitucional español. Igualdad en las personas.

Efectos fiscales de la discapacidad y desaparición forzada

Autor:



LCP, LD y MEFI Carlos Manuel Lamadrid Márquez.

Trayectoria:

Licenciado en Contaduría Pública y Derecho, ambos por la U.A.B.J.O., además de contar con una maestría en Estrategias Fiscales Impositivas por la IEU. Ha sido contador y auditor en diversas firmas, auditor fiscal del SAT, abogado postulante, ponente y docente universitario, además de Síndico del Contribuyente. Es Miembro de la Asociación Nacional de Fiscalistas NET, A.C., de la Barra Nacional de Abogados Fiscalistas de México y del Colegio de Contadores Públicos del Estado de Oaxaca.

Contacto:

lamadridcarlos@hotmail.com

cpclamadrid@gmail.com

Twitter: @CMLAMADRID

Facebook: Carlos Lamadrid Márquez

Contenido

Discapacidad

- I. Introducción.
- II. Población con discapacidad y tipos de discapacidades.
- III. Concepto de discapacidad y limitaciones a la personalidad.
- IV. Tutela y procedimiento civil.

-
- V. Efectos de asistencia por discapacidad y Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.
 - VI. Efectos fiscales para el Registro Federal de Contribuyentes.
 - VII. Otros efectos fiscales en el Código Fiscal de la Federación.
 - a) Recursos administrativos.
 - b) Responsabilidad solidaria.
 - VIII. Deducciones personales en el ISR.
 - IX. Conclusiones.

Desaparición Forzada

- X. Introducción.
 - XI. Estadísticas de desapariciones.
 - XII. Concepto de Ausencia y Desaparición Forzada.
 - XIII. Procedimiento para declaración especial.
 - XIV. Efectos de la declaración especial.
 - XV. Efectos laborales y de seguridad social.
 - XVI. Efecto fiscal de suspensión de obligaciones.
 - XVII. Efectos fiscales para el registro federal de contribuyentes.
 - XVIII. Efecto fiscal de representación legal.
 - XIX. Efectos fiscales por responsabilidad solidaria.
 - XX. Efectos fiscales en recursos administrativos.
 - XXI. Conclusiones.
- Bibliografía

Discapacidad

I. Introducción

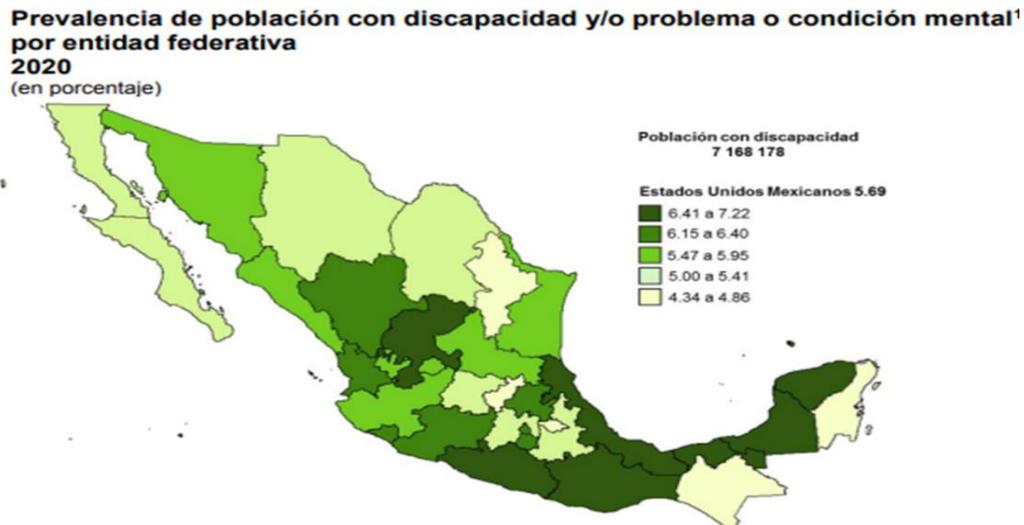
Con frecuencia se considera que el avance tecnológico ha influenciado en el desarrollo de la actividad social generando mejores condiciones de vida, al disminuir las distancias hacia zonas alejadas de población, permitiendo la distribución de satisfactores, de prestadores de servicios básicos, así como reducir la duración de los trámites administrativos agilizando las actividades económicas. Pero, también ha puesto de manifiesto, la desigualdad social y el incremento en los niveles de la población que presenta dificultades para incorporarse convenientemente al uso de la tecnología y en general al ritmo de vida actual por contar con condiciones físicas o mentales que les impiden una inclusión plena, la discapacidad no es un tema novedoso, pero lamentablemente aún es atendida con eficacia por parte del estado tanto para prevenirla como resolverla.

Antes de la pandemia por Covid-19 que sufrimos en nuestro país principalmente durante los años 2020 y 2021, la Revista de Administración Pública (2018) informaba que la Organización Mundial de la Salud señalaba que más de mil millones de personas vivían con algún tipo de discapacidad en el mundo, **"... el 15% de la población total, de las que el 80% se encuentra en situación de pobreza."** En el caso del estado mexicano, conforme se fue generalizando el regreso a la nueva normalidad, se tuvo información procesada por parte del Instituto Nacional de Estadística y Geografía que nos permitió apreciar que los efectos derivados de la pandemia por COVID-19, no se limitaban solamente a consecuencias objetivas como la recesión económica, inflación y desempleo o a los daños físicos en los organismos de las personas infectadas, sino que se extendían a secuelas motrices, emocionales o psicoemocionales en muchas personas que presentaban dificultades para superar el trance físico y emocional para reincorporarse a una actividad productiva.

II. Población con discapacidad y tipos de discapacidades

El Instituto Nacional de Estadística y Geografía dio a conocer mediante el Comunicado de Prensa número 713/21 de fecha 3 diciembre de 2021, que en el censo de población y vivienda 2020, se identificó que el 5.7% de la población contaba con una discapacidad o condición mental que les impedía tener un desarrollo normal de sus actividades en sociedad, la mayor concentración de estas personas se daba en las entidades de Oaxaca, Guerrero y Tabasco a diferencia de los estados de Quintana Roo y Nuevo León que

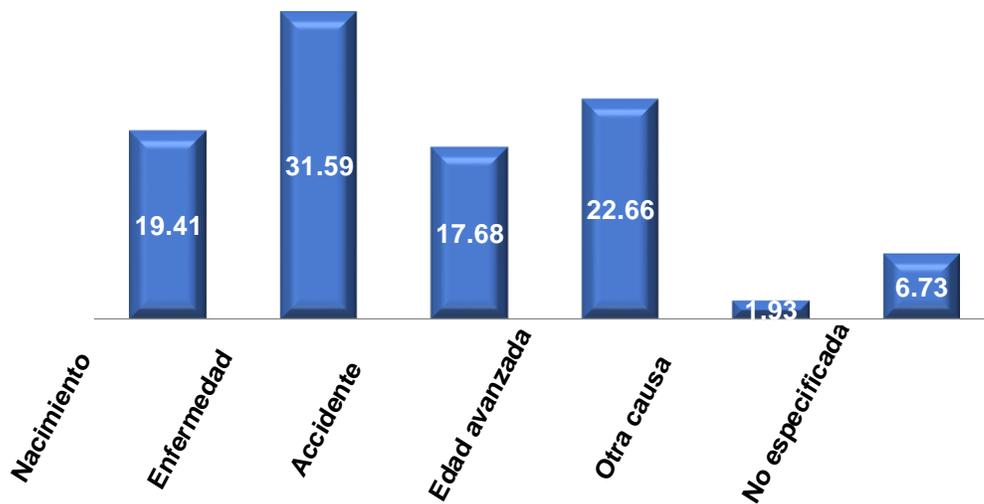
reportaban un mucho menor número de discapacitados, el instituto compartió el siguiente mapa que permite apreciar las entidades con mayor o menor presencia de personas con discapacidad.



Siguiendo con el estudio del contenido sobre los resultados del censo de población y vivienda 2020, se conoce que la actividad que implicaba mayor dificultad en ese momento, eran caminar, subir y bajar, viéndose en la necesidad de ser auxiliados para poder acceder a las instalaciones de la mayoría de las dependencias porque no obstante que se han tomado medidas para facilitarles el acceso, no todos cuentan con las condiciones o medios para poder utilizar rampas o incluso no es fácil salir de sus viviendas y trasladarse libremente a realizar los trámites que requieren su presencia, otro dato que me parece importante de resaltar, es que poco más de un millón seiscientos mil personas en nuestro país, presentaban algún problema o condición mental que les obstaculizaba el libre desarrollo de su persona, así como el entendimiento y cabal cumplimiento de sus obligaciones personales incluyendo las fiscales, requiriendo de alguien que los auxiliara ante las autoridades en la realización de trámites y presentación de declaraciones periódicas.

Conforme al contenido del Comunicado de Prensa número 713/21 emitido con fecha 3 diciembre de 2021 por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, el motivo de las discapacidades que presentaba la población censada se integra de la siguiente forma:

Causas de la discapacidad



- Nacimiento 19.41%
- Enfermedad 31.59%
- Accidente 17.68%
- Edad avanzada 22.66%
- Otra causa 1.93%
- No especificada 6.73%

Las incapacidades adquiridas por efectos de un padecimiento patológico o por un percance, destacan en el segundo y cuarto lugar, lo que me parece relevante para destacarse y tener presente al estudiar las consecuencias legales en el universo tributario.

III. Concepto de discapacidad y limitaciones a la personalidad

El código civil federal reconoce en su numeral veintitrés que la minoría de edad, el estado de interdicción y las demás incapacidades establecidas por ley son restricciones a la personalidad, pero las mismas no deben menoscabar su dignidad y también aclara que podrán actuar u obligarse por medio de sus representantes, por su parte, el artículo cuatrocientos cincuenta del mismo código civil establece que los menores de edad y los mayores de edad con alguna disminución o perturbación en su inteligencia, serán considerados con incapacidad legal y los actos que realicen serán nulos si no cuentan con el respaldo de sus tutores como lo dispone en este último caso el artículo seiscientos treinta y cinco de la misma disposición

civil, pero aceptar que algún miembro de la familia presenta problemas motrices o mentales no es fácil de aceptar y formalizar judicialmente, por lo que en caso de pretender que los contribuyentes actúen a través de un familiar con base en una carta poder, serán rechazados por las autoridades ya que es improcedente esta medida porque recordemos que con fundamento en el artículo diecinueve del código fiscal, no se admitirá la gestión de negocios para efectos fiscales al no acreditar el interés jurídico en el asunto de que se trate.

El termino Interdicción a que alude la disposición civil se entiende como la privación de derechos civiles bajo el procedimiento establecido en la ley, sin embargo, lo que en realidad debe establecerse mediante sentencia que resulte por la vía de jurisdicción voluntaria es, en palabras de José Francisco Sánchez Magallán González (2020) la **“asistencia en la manifestación de la voluntad del incapaz y no de la sustitución de la misma ni mucho menos de la privación o prohibición de derechos”**, en el mismo sentido se ha pronunciado la suprema corte de justicia mediante tesis 1a. CCCLII/2013 (10a.) con número de registro 2005118 publicada el 13 de diciembre de 2013 en la gaceta del semanario judicial de la federación, en el libro 1, Tomo I, página 514; en la que afirma que el actual modelo de asistencia en la toma de decisiones pretende que la persona discapacitada no se vea obligada a renunciar a su derecho a tomar sus propias decisiones y que se respete su libertad de elección a partir de una orientación y asesoría adecuada y que solamente en casos extremos, una vez que el juez analice que la capacidad funcional de la persona no le permite apoyarse en la orientación de su tutor, podrá determinar que la asistencia en la toma de decisiones no es suficiente para asegurar su protección y bienestar, siendo necesario nombrar a quién lo sustituya en la toma de decisiones, pero se trata de un caso totalmente extremo y que quedó debidamente acreditado con las pruebas periciales ante el juzgador, este punto reviste especial importancia si tomamos en cuenta que los problemas y condiciones mentales no son apreciables a simple vista y que con excesiva frecuencia, las autoridades fiscales no permiten acceso a los contribuyentes con la asistencia de profesionales de la materia fiscal, y no sería extraño que impidan el paso a los tutores de facto que por múltiples razones no han realizado el procedimiento judicial para que se reconozca la discapacidad de sus parientes. La tesis citada tiene el siguiente texto íntegro:

Suprema Corte de Justicia de la Nación

Registro digital: 2005118

Instancia: Primera Sala

Décima Época

Materias(s): Constitucional, Civil

Tesis: 1a. CCCLII/2013 (10a.)

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 1, Diciembre de 2013, Tomo I, página 514

Tipo: Aislada

ESTADO DE INTERDICCIÓN. ACORDE AL MODELO DE ASISTENCIA EN LA TOMA DE DECISIONES, LA PERSONA CON DISCAPACIDAD EXTERNARÁ SU VOLUNTAD, MISMA QUE SERÁ RESPETADA Y ACATADA.

*A juicio de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, acorde al modelo social de discapacidad consagrado en la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad, la determinación judicial que limite la capacidad jurídica deberá tomar en consideración la primacía de la autodeterminación libre de la persona, pues de lo contrario nos encontraríamos frente a un esquema de "sustitución en la toma de decisiones", lo cual no sería adecuado en términos del instrumento internacional antes citado. Así, no debe confundirse el principio de mayor protección de la persona con discapacidad en aras de su mayor interés, **con la prohibición de que la misma decida qué es lo que le beneficia, situación que redunde de forma directa en el desarrollo libre de la personalidad**, así como en el fomento de una vida autónoma y de una identidad propia, sin que deba restringirse la capacidad jurídica de una persona solamente porque la misma ha tomado una opción que la generalidad de la sociedad pudiese considerar o calificar como "no acertada". Por tanto, mediante **la adopción del modelo de "asistencia en la toma de decisiones"**, la persona no debe renunciar al derecho a tomar sus propias decisiones, respetándose así su libertad de elección, ello mediante la asistencia en la toma de las mismas. Es decir, mediante dicho modelo, se deberán generar escenarios idóneos para que se asista a las personas con discapacidad, guiándolas y aconsejándolas para que tomen sus decisiones, pero una vez que en el caso concreto se ha determinado que la asistencia es necesaria y la persona con discapacidad ha sido asistida, la voluntad que la misma externe deberá respetarse y acatarse, es decir, en el centro de las decisiones relativas a las personas con discapacidad, se encontrará la voluntad del individuo cuya capacidad ha de limitarse. **Tal ayuda en la toma de decisiones no atiende a un modelo único, sino que deberá ser fijada por el juzgador en el caso en concreto, delimitando los alcances de la relación entre el individuo que asistirá en la toma de decisiones y la persona con discapacidad,***

*precisando que las intervenciones en la voluntad de las personas con discapacidad deberán ser lo menos restrictivas posibles, favoreciendo aquellos esquemas que permitan en mayor grado la toma de decisiones y, por tanto, la mayor autotutela posible. **Lo anterior no implica que no puedan existir escenarios en los cuales, el juzgador, una vez analizadas las diversidades funcionales de la persona y, por tanto, las discapacidades involucradas en el caso en concreto, determine que la asistencia en la toma de decisiones no es suficiente para asegurar la protección y el bienestar de quien tiene la discapacidad, ante lo cual, deberá nombrarse a alguien que tome las decisiones en lugar de la misma -por ejemplo, ante la presencia de una falta de autonomía mental severa que impida a la persona expresar su voluntad por cualquier medio-. Sin embargo, cabe señalar que tales escenarios son la excepción del esquema asistencial, ante lo cual, estos casos deberán sujetarse a un mayor escrutinio por parte del juzgador.***

Amparo en revisión 159/2013. 16 de octubre de 2013. Mayoría de cuatro votos. Disidente: José Ramón Cossío Díaz, quien reservó su derecho a formular voto particular; Olga Sánchez Cordero de García Villegas reservó su derecho a formular voto concurrente. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Javier Mijangos y González.

Esta tesis se publicó el viernes 13 de diciembre de 2013 a las 13:20 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

IV. Tutela y procedimiento civil

Margarita del Carmen Rodríguez Collado y Gisela María Pérez Fuentes (2018) nos recuerdan que: **“La tutela y la curatela, son figuras tradicionales de origen romano, cuya función principal es la protección de los bienes de la persona que es considerada incapaz por el Derecho Civil, donde históricamente se han incluido a las personas con discapacidad,”** figuras jurídicas ancestrales que no obstante que nuestro país suscribió con fecha 30 de marzo de 2007 la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad y su protocolo facultativo, no han sido modificadas en el derecho civil mexicano siendo necesario que los juzgadores hagan una interpretación conforme de la legislación civil con el modelo de inclusión social, así se sostiene en la tesis 1a. CCCXLII/2013 (10a.) con número de registro 2005127 emitida por la primera sala de la suprema corte de justicia con fecha 16 de octubre de 2013 en cuyo texto el juzgador afirma que no es necesario reformar los códigos civiles estatales o incluso el federal, dado que es posible realizar una interpretación conforme a la Constitución Política de los Estados

Unidos Mexicanos del contenido de la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad, configurando o percibiendo el estado de interdicción a partir del modelo de asistencia en la toma de decisiones. Por lo que el procedimiento jurisdiccional no ha sufrido variaciones en su desarrollo y elementos involucrados, por la trascendencia del criterio, se transcribe la tesis mencionada.

Suprema Corte de Justicia de la Nación

Registro digital: 2005127

Instancia: Primera Sala

Décima Época

Materias(s): Constitucional, Civil

Tesis: 1a. CCCXLII/2013 (10a.)

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 1, Diciembre de 2013, Tomo I, página 523

Tipo: Aislada

ESTADO DE INTERDICCIÓN. LOS ARTÍCULOS 23 Y 450, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL, SON CONSTITUCIONALES SIEMPRE Y CUANDO SE INTERPRETEN A LA LUZ DEL MODELO SOCIAL DE DISCAPACIDAD.

A juicio de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es posible realizar una interpretación conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y a la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad, de la institución del estado de interdicción en el Distrito Federal, a efecto de que la misma se conciba a partir del modelo social y, en específico, a partir del modelo de "asistencia en la toma de decisiones". Por una parte, el Código Civil para el Distrito Federal consagra el denominado modelo de "sustitución en la toma de decisiones", mientras que la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad, contiene el esquema conocido como "asistencia en la toma de decisiones", mismo que tiene como fundamento el modelo social de discapacidad. Sin embargo, dicha interpretación conforme es posible, pues las disposiciones contenidas en el Código Civil para el Distrito Federal válidamente pueden armonizarse con los valores contenidos en la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad, sin que ello implique un ejercicio exacerbado de tal interpretación, pues si bien la institución del estado de interdicción en el Distrito Federal fue concebida bajo un modelo de discapacidad que ya ha sido superado -modelo médico

o rehabilitador-, ello no constituye un obstáculo infranqueable para que sus disposiciones se adecuen a nuevos esquemas contenidos en tratados internacionales de los cuales nuestro país es parte. Estimar lo contrario, implicaría caer en el absurdo de que instituciones jurídicas concebidas bajo ciertos valores, no puedan ser interpretadas bajo nuevos paradigmas constitucionales e internacionales, lo cual conllevaría a la concepción de un sistema jurídico solamente dinámico ante reformas legales, y no frente a interpretaciones jurisdiccionales, lo cual claramente es contrario al principio pro persona que consagra nuestra Constitución. Por tanto, los artículos 23 y 450, fracción II, del Código Civil para el Distrito Federal, así como el régimen del estado de interdicción que dicha legislación contempla, no resultan inconstitucionales siempre y cuando se interpreten a la luz del modelo social relativo a las personas con discapacidad.

Amparo en revisión 159/2013. 16 de octubre de 2013. Mayoría de cuatro votos. Disidente: José Ramón Cossío Díaz, quien reservó su derecho a formular voto particular; Olga Sánchez Cordero de García Villegas reservó su derecho a formular voto concurrente. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Javier Mijangos y González.

Esta tesis se publicó el viernes 13 de diciembre de 2013 a las 13:20 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

En este tenor, el primero paso será acudir ante un juzgado por la vía de jurisdicción voluntaria en los términos previstos en el capítulo correspondiente del código federal de procedimientos civiles en que se dará vista al ministerio público y se aporten las pruebas con los certificados que la ley general de salud denomina “de discapacidad”, no es el objetivo de esta colaboración analizar la validez del procedimiento administrativo, pero por los efectos que puede tener en la materia en estudio, considero importar la opinión de José Francisco Sánchez Magallán González (junio 2020) quien refiere que: “ **... Los Jueces que se pronuncian acerca de la incapacidad de una persona se avocan a realizar exclusivamente la declaratoria de interdicción sin determinar los grados de incapacidad de la persona ni mucho menos a delimitar los extremos de la tutela, éste es el primer punto que se considera de altísima gravedad, ya que un juzgador caería en contravenir esta disposición y aplicaría incorrectamente una medida de sustitución de la voluntad para con el incapaz y no de asistencia...**” No obstante, esta importante crítica, una vez acreditada la discapacidad y el grado de menoscabo en las capacidades de la persona, el juez habrá de nombrarle un tutor que resulte de una tutela legítima o dativa, pero en todo caso, el tutor tendrá entre otras obligaciones, representarlo en juicio y en actos de naturaleza civil como son los trámites y obligaciones fiscales.

V. Efectos de asistencia por discapacidad y Ley Federal de los Derechos del Contribuyente

Declarada la discapacidad y nombrado su tutor, así como el correspondiente curador, se actualizan las siguientes consecuencias en materia administrativa e impositiva.

Con fecha treinta de mayo de dos mil once, se publicó en el diario oficial de la federación la ley general para la inclusión de las personas con discapacidad, con el objeto de que el estado mexicano generara condiciones para promover, proteger y asegurar la inclusión adecuada de las personas con discapacidad respetando sus derechos fundamentales, por lo que el primer efecto de la resolución en que se reconozca la condición de discapacidad de una persona, es ser atendida con el respeto y consideración hacia su persona, el numeral veintiocho de la ley citada prevé que tendrán derecho a un recibir un trato digno y apropiado en los procedimientos administrativos y judiciales en que sean parte, en el mismo sentido se establece en el artículo segundo fracción octava de la ley federal de los derechos del contribuyente, el derecho que tienen a ser tratados con el debido respeto y consideración, por lo que una vez acreditada la condición de discapacidad con el acta correspondiente, así como que el tutor haya comprobado su cargo y se haya identificado, las autoridades fiscales deberán consentir no solamente en su acceso a los trámites que deban realizarse, sino que permitirán que auxilie al contribuyente en la toma de decisiones tomando el tiempo que sea necesario porque el contribuyente no ha sido relegado del ejercicio de sus derechos.

Me parece que las condiciones actuales en que operan las autoridades fiscales, imponiéndose la necesidad de asistir a las instalaciones para iniciar o concluir trámites, discrimina a las personas que presentan algún tipo de discapacidad, tanto porque no se crean las condiciones que se ajusten al grado y tipo de discapacidad como porque se les exige para ser atendidos que en todos los casos, se presenten con su tutor y la resolución judicial, ignorando que la figura de incapacidad ha sido superada y que el sistema actual de asistencia no consiste en un modelo estándar, sino que dependerá de la persona que presenta la discapacidad así como del juzgador y los elementos con que contó para determinar si requiere o no de un tutor que le asista en la toma de sus decisiones, nuestro país sigue en deuda con la sociedad porque la afectación no es solamente para quienes sufren la discapacidad, también padecen la falta de condiciones adecuadas sus familiares.

VI. Efectos fiscales para el Registro Federal de Contribuyentes

En caso de que el juzgador resuelva la necesidad de nombrar al tutor y se cuente con la inscripción de su nombramiento en el acta de nacimiento de la persona en condición de discapacidad, serán responsables de auxiliar en la medida necesaria a los tutorados para que se realice la inscripción en el registro federal de contribuyentes conforme a la ficha de trámite **39/CFF** denominada **“Solicitud de inscripción en el RFC de personas físicas”**.

39/CFF Solicitud de inscripción en el RFC de personas físicas		
Trámite	Descripción del trámite o servicio	Monto
<input checked="" type="radio"/> Trámite <input type="radio"/> Servicio	Solicita la inscripción en el RFC para personas físicas.	<input checked="" type="radio"/> Gratuito <input type="radio"/> Pago de derechos Costo:
¿Quién puede solicitar el trámite o servicio?		¿Cuándo se presenta?
Personas físicas		Dentro del mes siguiente al día en que inicies operaciones o requieras tu clave del RFC.
¿Dónde puedo presentarlo?		<ul style="list-style-type: none"> • Preinscripción en el Portal del SAT: https://www.sat.gob.mx/aplicacion/24452/realiza-tu-preinscripcion-en-el-rfc-como-persona-fisica • En las oficinas del SAT previa cita generada en: El Portal del SAT: https:// citas.sat.gob.mx/
INFORMACIÓN PARA REALIZAR EL TRÁMITE O SERVICIO		
¿Qué tengo que hacer para realizar el trámite o servicio?		
Preinscripción: 1. Ingresas al Portal del SAT: https://www.sat.gob.mx/aplicacion/24452/realiza-tu-preinscripcion-en-el-rfc-como-persona-fisica 2. Selecciona la opción Ejecutar en línea. 3. Llena los datos solicitados en el formulario y confirma la información. 4. Imprime el ACUSE DE PREINSCRIPCIÓN AL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES . En las Oficinas del SAT, previa cita 1. Acude con la documentación que se menciona en el apartado ¿Qué requisitos debo cumplir? 2. Entrega la documentación al personal que atenderá tu trámite. 3. Proporciona la información que te solicite el asesor fiscal. 4. Recibe al finalizar el trámite, los documentos que comprueban el registro de tu solicitud.		

2. **Personas físicas que realicen actividades de exportación de servicios de convenciones y exposiciones:**
 - Documento con el que se acredite que el interesado es titular de los derechos para operar un centro de convenciones o de exposiciones (original).
3. **Menores de edad**
 Los padres o tutores que ejerzan la patria potestad o tutela de menores y actúen como sus representantes, deben presentar:
 - Acta de nacimiento del menor, expedida por el Registro Civil u obtenida en el Portal <https://www.gob.mx/actas> (Formato Único), o Cédula de Identidad Personal, expedida por la Secretaría de Gobernación a través del Registro Nacional de Población (original).
 - Resolución judicial o documento emitido por fedatario público en caso de patria potestad o tutela (copia certificada).
 - Manifestación por escrito de conformidad de la madre y el padre para que uno de ellos actúe como representante del menor, acompañado de las copias simples de sus identificaciones oficiales vigentes, cualquiera de las señaladas en el Apartado I. Definiciones; punto 1.2. Identificaciones oficiales, comprobantes de domicilio y poderes, inciso A) Identificación oficial, del Anexo 1-A de la RMF (original).
 - Identificación oficial vigente de la madre, padre o tutor que funjan como representantes del menor, cualquiera de las señaladas en el Apartado I. Definiciones; punto 1.2. Identificaciones oficiales, comprobantes de domicilio y poderes, inciso A) Identificación oficial, del Anexo 1-A de la RMF (original).
 - Poder notarial que acredite la personalidad del representante legal, o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante las autoridades fiscales o ante Notario o fedatario público (original o copia certificada).

*Para mayor referencia, consultar en el Apartado I. Definiciones; punto 1.2. Identificaciones oficiales, comprobantes de domicilio y poderes, inciso A) Identificación oficial, del Anexo 1-A de la RMF.
4. **Personas con incapacidad legal, judicialmente declarada:**
 - Resolución judicial definitiva, en la cual se declare la incapacidad de la persona física y conste la designación del tutor o representante legal (original).
 - Identificación oficial vigente de la o el tutor o representante legal, cualquiera de las señaladas en el Apartado I. Definiciones; punto 1.2. Identificaciones oficiales, comprobantes de domicilio y poderes, inciso A) Identificación oficial, del Anexo 1-A de la RMF (original).

Hasta este momento, el procedimiento de la inscripción en el registro federal de contribuyentes, no forma parte de los trámites que se pueden perfeccionar por medio de la “oficina virtual”, lo que significaría una importante opción para facilitar la inscripción de los contribuyentes con discapacidad, es importante que la autoridad cumpla con la ley general para la inclusión de las personas con discapacidad, y establezca condiciones materiales o virtuales que agilicen su participación en la observancia de un compromiso que a partir del ejercicio dos mil veintidós deben acatar todos los ciudadanos mayores de edad.



En la primera versión anticipada de la Octava Resolución de Modificaciones de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, se adicionó un cuarto párrafo a la regla 2.5.11 para permitir que los contribuyentes que: “... únicamente perciban ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, podrán realizar este trámite a través de la Oficina Virtual, de conformidad con lo establecido en la citada ficha de trámite 77/CFF.”

Los demás trámites que se pueden realizar en línea son:

- Actualización de actividad económica y obligaciones (aumento y disminución de obligaciones).
- Reanudación de actividades.
- Suspensión de actividades.
- Alta y baja de establecimientos.

De igual manera, los tutores deberán colaborar y en caso de extrema necesidad, gestionar la solicitud de generación, actualización o renovación de la firma electrónica de sus tutorados de conformidad con la ficha de trámite **105/CFF** denominado: “**Solicitud de generación del Certificado de e.firma para personas físicas**”.

105/CFE Solicitud de generación del Certificado de e.firma para personas físicas		
Trámite	Descripción del trámite o servicio	Monto
<input checked="" type="radio"/> Servicio <input type="radio"/>	Te permite obtener tu certificado digital de e.firma por primera vez.	<input checked="" type="radio"/> Gratuito <input type="radio"/> Pago de derechos Costo:
¿Quién puede solicitar el trámite o servicio?		¿Cuándo se presenta?
<ul style="list-style-type: none"> Personas físicas. En su caso el representante legal de la persona física. 		Cuando requieras obtener tu e.firma por primera vez o se necesite realizar una actualización al expediente de e.firma, derivado de cualquier modificación previa en el RFC a los datos que hayas proporcionado para tu identificación personal.
¿Dónde puedo presentarlo?	En cualquier oficina del SAT que preste el servicio de e.firma personas físicas, previa cita registrada en el Portal del SAT: https://citas.sat.gob.mx/	
INFORMACIÓN PARA REALIZAR EL TRÁMITE O SERVICIO		
¿Qué tengo que hacer para realizar el trámite o servicio?		
<ol style="list-style-type: none"> Agenda tu cita, para el servicio de e.firma de personas físicas. Presenta y entrega la documentación e información señalada en el apartado requisitos. Durante el trámite se registrarán tus datos biométricos, consistentes en foto, huellas dactilares, iris, firma autógrafa y la documentación que presentes de acuerdo a los requisitos. 		
¿Qué requisitos debo cumplir?		
<ol style="list-style-type: none"> Correo electrónico al que tengas acceso. Unidad de memoria extraíble preferentemente nueva que contenga el archivo de requerimiento (.req) generado previamente en el programa Certifica, disponible en: https://portalsat.plataforma.sat.gob.mx/certifica/ <ul style="list-style-type: none"> Para generar y descargar tus archivos .req y .key, descarga la aplicación Certifica eligiendo 32 bits y 64 bits, de acuerdo al sistema operativo de tu equipo de cómputo. En su caso, ve al directorio de descargas configurado en tu equipo de cómputo. Ejecuta el archivo Certifica. Selecciona la opción Requerimiento para la Generación de Firma Electrónica. Captura tu RFC, CURP y Correo Electrónico, en su caso el RFC del representante legal. Oprime el botón siguiente. 		

Menores de edad:
La persona física que ejerza la patria potestad o tutela de algún menor de edad, deberá presentar:

- Acta de nacimiento del menor, expedida por el Registro Civil u obtenida en el Portal www.gob.mx/actas (Formato Único), Cédula de Identidad Personal, expedida por la Secretaría de Gobernación a través del Registro Nacional de Población o resolución judicial o, en su caso, original del documento emitido por fedatario público en el que conste la patria potestad o la tutela. (original o copia certificada).
- Manifiesto por escrito de conformidad de los padres para que uno de ellos actúe como representante del menor, acompañado de la copia simple de la identificación oficial vigente, credencial para votar vigente, expedida por el Instituto Nacional Electoral (antes Instituto Federal Electoral), pasaporte vigente, cédula profesional vigente (para este trámite no se acepta como identificación la cédula profesional electrónica), credencial del Instituto Nacional de las Personas Adultas Mayores vigente; en el caso de extranjeros, documento migratorio vigente que corresponda, emitido por autoridad competente (en su caso, prórroga o refrendo migratorio), del padre que no actuará como representante legal. En el apartado "Contenidos Relacionados" de la liga: [https://www.sat.gob.mx/tramites/16703/obten-tu-certificado-de-e-firma-\(antes-firma-electronica\)](https://www.sat.gob.mx/tramites/16703/obten-tu-certificado-de-e-firma-(antes-firma-electronica)), podrás encontrar un ejemplo de dicha manifestación.

En los casos en que, el acta de nacimiento, la resolución judicial o documento emitido por fedatario público en el que conste la patria potestad se encuentre señalado solamente un padre, no será necesario presentar este

Personas físicas con incapacidad legal judicialmente declarada:

- Resolución judicial definitiva, en la que se declare la incapacidad de la o el contribuyente, e incluya la designación de la tutora o tutor (Original).

Contribuyentes en ausencia de sucesión:

- Documento en el cual conste el nombramiento y aceptación del cargo de albacea otorgado mediante resolución judicial o en documento notarial, conforme a la legislación de la materia (Original).

Contribuyentes declarados ausentes.

- Resolución judicial en la que conste la designación como representante legal y se manifieste la declaratoria especial de ausencia de la o el contribuyente (Original).
- Manifiesto bajo protesta de decir verdad, en el cual se indique que la situación de ausencia de la o el contribuyente no se ha modificado a la fecha.

Como ha queda explicado, el modelo actual de asistencia a la personas discapacitadas, pretende que solamente en casos de extrema necesidad sean suplidos por sus tutores, así que en principio, al tramitar la generación de firma electrónica avanzada no se involucrarán datos ajenos a los contribuyentes, pero de ser inevitable la sustitución del titular de la firma, el aplicativo establecido por las autoridades fiscales contempla un apartado para añadir los datos de quienes fungen como representantes legales, actualizando

una situación frecuentemente desconocida, en la que los archivos digitales de la firma electrónica contará con la información de dos personas al mismo tiempo, me parece importante resaltar que es un supuesto ya contemplado pero posiblemente desconocido no solamente para los involucrados directamente sino también para los funcionarios que atenderán el desarrollo de la gestión obstaculizando su conclusión.

VII. Otros efectos fiscales en el Código Fiscal de la Federación

Los demás efectos en el ámbito tributario se forjan a partir de dos supuestos establecidos en el Código Fiscal de la Federación, el primero es en el caso de haberse interpuesto un recurso administrativo, mientras que la segunda consecuencia, se imputa sobre la conducta que puedan tener los tutores como responsables solidarios del adecuado cumplimiento de la carga fiscal de los contribuyentes a quienes prestan su asistencia y protección.

A) Reanudación de plazo en recursos administrativos

En caso de que los contribuyentes tengan una controversia con las autoridades, por los actos que realicen o por la emisión de una resolución definitiva que les cause perjuicio en sus derechos, podrán acceder a la defensa de sus interés por un medio contencioso o bien, interponer un recurso administrativo, y en caso de que una vez presentado el recurso de revocación regulado en sus

requisitos y substanciación por el código fiscal, sufran la disminución de su capacidad para poder hacer frente a sus compromisos legales, el desarrollo del procedimiento necesario para que la autoridad emisora pueda emitir una resolución tendrá que suspenderse hasta por un año, para ello será necesario comunicar a la dependencia correspondiente el inicio de la vía no contenciosa para reconocer el estado de discapacidad del recurrente, así como el nombramiento de su tutor, a pesar de ser un medio que se finiquita en un breve lapso, nada garantiza que no puedan presentarse inconvenientes que puedan perturbar la movilidad o la capacidad cognitiva de los contribuyentes, siendo indispensable contar con el auxilio de su tutor.

El efecto que para este supuesto tiene, que el operador judicial emita la resolución en que se reconozca la condición y grado de discapacidad así como el nombramiento del tutor, es que pone fin a la suspensión de hasta un año que permite el artículo ciento veintiuno del código fiscal, para que la autoridad proceda a dar la continuidad a la tramitación y resolución del recurso interpuesto, es evidente que los familiares del causante, habrán de actuar con premura para permitirle contar con el apoyo que exija su condición actual, en caso de sufrir los efectos de un padecimiento que ha venido con el tiempo minando su capacidad de comprensión o de obrar en tiempo, considero que deberá plantearse con sustento en la resolución judicial porque se actualiza una causa de fuerza mayor que conforme al código tributario exime al responsable de ser sancionado como lo previene en su numeral setenta y tres, mediante la tesis con número de registro 245709 emitida con fecha 27 de junio de 1979 por la sala auxiliar de la suprema corte de justicia de la nación, se sostuvo que la causa de fuerza mayor afecta al sujeto en su esfera jurídica, impidiéndole temporal o definitivamente el cumplimiento parcial o total de una obligación, sin que tales hechos le sean imputables directa o indirectamente por su culpa, así que me parece que el efecto en estudio, no se limita a la reanudación de la substanciación del recurso, si también a los elementos que deben ser valorados por la autoridad que debe emitir una resolución, es posible que el motivo del que deriva la controversia a resolver no le sea imputado por su condición física o mental, la tesis citada es la siguiente:

Suprema Corte de Justicia de la Nación

Registro digital: 245709

Instancia: Sala Auxiliar

Séptima Época

Materias(s): Laboral

Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Volumen 121-126, Séptima Parte, página 81

Tipo: Aislada

CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR. ELEMENTOS.

Independientemente del criterio doctrinal que se adopte acerca de si los conceptos fuerza mayor y caso fortuito tienen una misma o diversa significación, no se puede negar que sus elementos fundamentales y sus efectos son los mismos, pues se trata de sucesos de la naturaleza o de hechos del hombre que, siendo extraños al obligado, lo afectan en su esfera jurídica, impidiéndole temporal o definitivamente el cumplimiento parcial o total de una obligación, sin que tales hechos le sean imputables directa o indirectamente por culpa, y cuya afectación no puede evitar con los instrumentos de que normalmente se disponga en el medio social en el que se desenvuelve, ya para prevenir el acontecimiento o para oponerse a él y resistirlo.

Amparo directo 4010/75. Sindicato de Empleados de Centralab-México, S.A., C.R.O.C. 27 de junio de 1979. Cinco votos. Ponente: Gloria León Orantes. Secretario: Leonel Castillo González.

Amparo directo 4008/75. Rosalba Guardiola y otros. 27 de junio de 1979. Cinco votos. Ponente: Gloria León Orantes. Secretario: Leonel Castillo González.

Amparo directo 4006/75. Gregorio Gallegos Labrado y otros. 27 de junio de 1979. Cinco votos. Ponente: Gloria León Orantes. Secretario: Leonel Castillo González.

B) Responsabilidad solidaria

El otro aspecto a destacar, es la responsabilidad solidaria en que podrán incurrir los tutores respecto de las contribuciones que se generen en las actividades económicas de sus representados durante el tiempo que ejerzan el cargo, así se establece en la fracción sexta del artículo veintiséis del código fiscal de la federación, la responsabilidad solidaria solamente no es aplicable respecto de las multas en que incurran los tutorados, pero si comprenderá tanto las contribuciones federales como los demás accesorios.

Este supuesto se basa en la figura de interdicción en que la voluntad del tutorado es sustituida por la intervención y responsabilidad plena del tutor, pero como ha se mencionado, esta condición

legal ha sido superada y no recientemente, por el escenario de asistencia según lo requiera la situación del contribuyente, ya no se actualiza la intervención integra del protector en el desarrollo de actividades económicas ni en el cumplimiento de la carga fiscal, así que las autoridades fiscales si pretenden imputar una responsabilidad solidaria, deberán acreditar el grado de intensidad en la participación del tutor respecto de la comprensión y decisión de acatar oportunamente las obligaciones que le corresponda al contribuyente, para ello deberán basarse en la resolución del juez, lo que me parece que constituirá una importante traba en el ejercicio de las facultades del fisco para determinar créditos fiscales por responsabilidad solidaria de los tutores, si bien es cierto que no se requiere actualizar las disposiciones civiles para adecuarlas al reconocimiento del modelo actual de asistencia, es un hecho que en el ámbito tributario, si deben establecerse supuestos que correspondan al marco legal actual a partir de la obligatoriedad que tiene el estado de respetar los derechos reconocidos en tratados internacionales, de otra forma, se torna obsoleto el supuesto para fincar un crédito fiscal a cargo del tutor por la razón de haber sustituido al contribuyente en la manifestación de su voluntad que se refleja en el acatamiento de las imposiciones fiscales.

VIII. Deducciones personales en el ISR

Actualmente y con motivo de la reforma publicada el dieciocho de noviembre de dos mil quince, el segundo párrafo del numeral ciento cincuenta y uno de la ley del Impuesto Sobre la Renta, permite que las personas físicas deduzcan en un ejercicio fiscal: “... *los pagos efectuados por honorarios médicos, dentales o de enfermería, por análisis, estudios clínicos o prótesis, gastos hospitalarios, compra o alquiler de aparatos para el establecimiento o rehabilitación del paciente, derivados de las incapacidades ...*” siempre que cuenten con la documentación que acredite la condición de discapacidad, en específico la norma exige como requisito que se respalden las deducciones con el certificado de reconocimiento y calificación de discapacidad que emitan instituciones públicas en el contexto de la Ley General para la Inclusión de las Personas con Discapacidad, al formar parte de la fracción primera, esta deducción podrá ser aplicada por tanto por los gastos del contribuyente si es quien presenta la discapacidad o por las erogaciones de que se benefician, su esposa o esposo, sus padres o sus hijos y nietos, sin que sea aplicable la limitante sobre su capacidad económica.

Es una disposición benéfica y no podía ser de otra forma, pero si es una lástima el retraso que tuvo el legislador para permitir la deducción de gastos inevitables en el tratamiento de los pacientes para superar

o controlar los efectos del trastorno que provocó la discapacidad. No obstante que desde el 30 de marzo de 2007 nuestro país se adhirió a la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad y su protocolo facultativo, tuvieron que transcurrir ocho años para que se reconociera el derecho a la deducción eliminando con su publicación, la discriminación y condición de inequidad que sufrían estos contribuyentes, y es que nuestro país está obligado a desarrollar prácticas de inclusión social y adoptar las medidas necesarias para remover tanto las barreras físicas como jurídicas que impiden la participación plena de las personas con discapacidad, así lo reconoce el noveno tribunal colegiado en materia penal del primer circuito en la tesis con número de registro 202268 de fecha doce de marzo de dos mil veinte, que enseguida se acompaña.

Suprema Corte de Justicia de la Nación

Registro digital: 2022368

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Décima Época

Materias(s): Constitucional

Tesis: I.9o.P.1 CS (10a.)

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 80, noviembre de 2020, Tomo III, página 2080

Tipo: Aislada

MODELO SOCIAL DE DISCAPACIDAD. OBLIGACIÓN DEL ESTADO MEXICANO EN SU ADOPCIÓN NORMATIVA.

*El artículo 1o., primer párrafo, de la Constitución General de la República precisa que en los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en ella y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea Parte. Ahora, con motivo de la ratificación de la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad y su Protocolo Facultativo, así como de la Convención Interamericana para la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación contra las Personas con Discapacidad, se incorporó al orden jurídico nacional el modelo social de discapacidad. Por su parte, el Informe Mundial sobre la Discapacidad, emitido por la Organización Mundial de la Salud, permite concretizar el derecho humano a la salud contenido en el artículo 4o., cuarto párrafo, de la Ley Fundamental, **al conceptualizar el***

término "discapacidad" como "todas las deficiencias, las limitaciones para realizar actividades y las restricciones de participación, y se refiere a los aspectos negativos de la interacción entre una persona (que tiene una condición de salud) y los factores contextuales de esa persona (factores ambientales y personales)". Al respecto, en el ámbito regional de los derechos humanos, en los Casos Furlán y Familiares Vs. Argentina y Artavia Murillo y otros Vs. Costa Rica, la Corte Interamericana de Derechos Humanos afirmó que "la discapacidad no se define exclusivamente por la presencia de una deficiencia física, mental, intelectual, sensorial, sino que se interrelaciona con las barreras o limitaciones que socialmente existen para que las personas puedan ejercer sus derechos de manera efectiva, al grado que –para dismantelar las limitaciones que impiden el ejercicio de los derechos de las personas con discapacidad–, es necesario que los Estados promuevan prácticas de inclusión social y adopten medidas de diferenciación positiva para remover dichas barreras". Ante todo, el marco normativo anterior, se concluye que el modelo social de discapacidad aborda dicha condición con base en dos premisas: i) la discapacidad es el resultado de la interacción entre factores del individuo y su entorno; y, ii) las personas con discapacidad se encuentran en situación de vulnerabilidad, que se agrava por el fenómeno de discriminación que se erige en su contra. Por ello, en virtud de que las circunstancias contextuales tienden a ser igual o mayormente determinantes que las condiciones médicas en la generación de las barreras que las personas con discapacidad enfrentan, surge la obligación a cargo del Estado Mexicano en el establecimiento de un modelo social de discapacidad, a partir del cual, dicha situación de vulnerabilidad no sea únicamente entendida en términos médicos, es decir, como alteraciones al estado de salud de las personas. Asimismo, el entendimiento integral de la condición de discapacidad reconozca los factores contextuales –tanto a nivel social como personal–, los cuales resultan igual o mayormente determinantes que el aspecto clínico. Así, a efecto de concretizar el mandato contenido en el tercer párrafo del artículo 1o. constitucional, que caracteriza al constitucionalismo contemporáneo, todas las autoridades, dentro del ámbito de sus respectivas competencias, tienen la obligación de caracterizar la discapacidad como resultado de la interacción entre las personas con deficiencias y las barreras debidas a la actitud y el entorno. De ese modo, por medio de prácticas de inclusión social y medidas de diferenciación positiva ejercidas, en especial por los operadores jurídicos –juzgadores–, será factible remover las barreras clínicas y

sociales susceptibles de incidir en el derecho humano a la salud de las personas, así como adoptar medidas efectivas y pertinentes de habilitación y rehabilitación para que las personas con discapacidad puedan lograr su máxima independencia.

NOVENO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 204/2019. 12 de marzo de 2020. Unanimidad de votos. Ponente: Ricardo Paredes Calderón. Secretarios: Edwin Antony Pazol Rodríguez y Angélica Rodríguez Gómez.

Esta tesis se publicó el viernes 06 de noviembre de 2020 a las 10:17 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

IX. Conclusiones

Considero necesario insistir en que los términos “incapacidad” e “interdicción” han sido superados por una condición de discapacidad acompañada de un modelo de asistencia gradual, así como divulgar entre la sociedad que el estado está obligado a promover, proteger y asegurar el pleno ejercicio de los derechos humanos y libertades fundamentales de las personas con discapacidad, asegurando su plena inclusión a la sociedad, quedando comprendidas dentro de esta obligación las autoridades fiscales en cumplimiento de la ley general para la inclusión de las personas con discapacidad, la realidad es que en este momento el fisco no ha acatado el marco jurídico nacional e internacional creando el medio adecuado sea material o tecnológico para el cumplimiento oportuno de las diversas obligaciones de los contribuyentes con la declaración de discapacidad.

El objetivo de estas líneas es proveer un panorama sobre la forma en que debemos asesorar a los familiares y personas cercanas a contribuyentes que sobrellevan condiciones de discapacidad y que se sienten desorientados y presionados a tomar medidas que no tienen sustento legal para suplir indebidamente al interesado manipulando su información poniendo en riesgo tanto al sujeto fiscal como a ellos mismos, y es que los tiempos exigen de nosotros el ser resilientes recordando la frase de Hellen Keller: “solo a través de pruebas y sufrimiento se puede fortalecer el alma”. De igual forma, pretendo que este documento sirva para motivar el análisis y estudio constante de las disposiciones legales, evadiendo el conformismo en el quehacer diario de los asesores fiscales.

Desaparición Forzada

X. Introducción

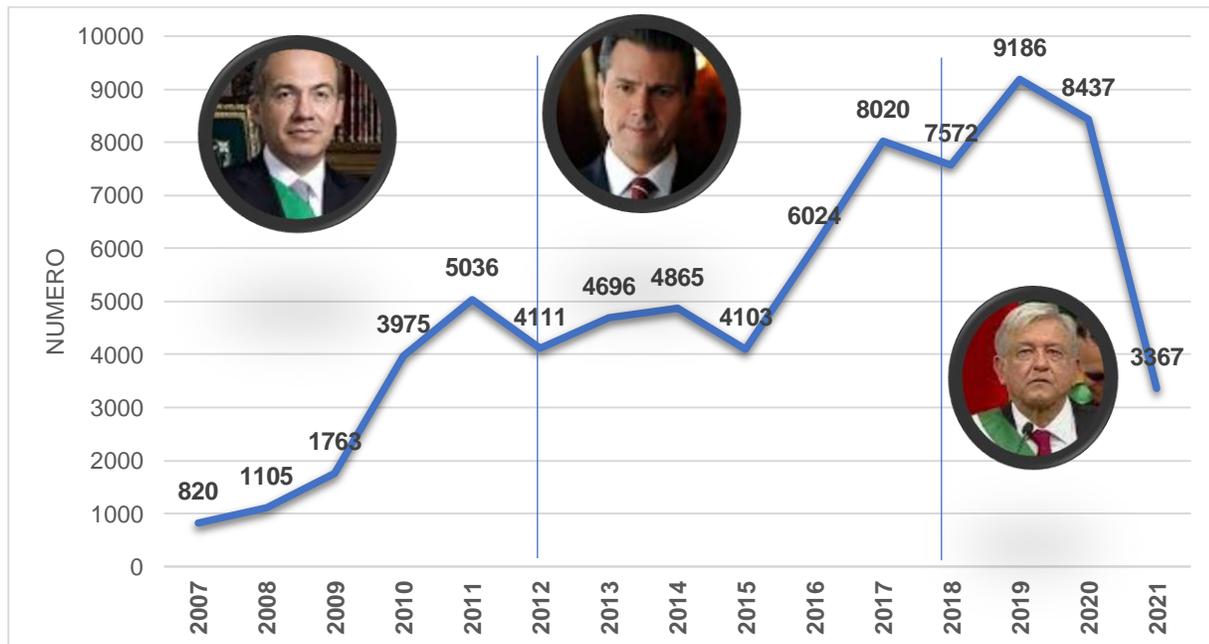
Es alarmante e innegable, el incremento de las denuncias de personas que han sido sustraídas incluso de sus viviendas para no volver a tener noticias de ellas, los reportes de secuestros, levantamientos o de personas de las que se ha dejado de tener contacto se han multiplicado en los últimos sexenios al mismo tiempo que la sensación de inseguridad e impunidad va permeando la sociedad mexicana, la delincuencia organizada parece ser protegida por los responsables de combatirla porque realizan los delitos a cualquiera hora del día e incluso en lugares próximos a las instalaciones policiacas. Los ataques se dirigen a quienes son el sostén económico de las familias o hacía los hijos, motivando que se desatiendan las actividades ordinarias para hacer frente a las exigencias de los maleantes, las obligaciones tributarias pasan a último sitio, y el estado debe reconocer que ha quedado en deuda para con sus ciudadanos.

El informe mundial dos mil veintidós del Observador de Derechos Humanos de la Organización de las Naciones Unidas, Human Rights Watch (<https://www.hrw.org/es/world-report/2022>) señala respecto de nuestro país que: ***“Las violaciones de derechos humanos —incluyendo torturas, desapariciones forzadas, abusos contra migrantes, ejecuciones extrajudiciales, violencia de género y ataques contra periodistas independientes y defensores de derechos humanos— han continuado durante el gobierno de Andrés Manuel López Obrador, quien asumió la presidencia en diciembre de 2018. Estos hechos suelen quedar impunes. La implementación de las reformas legales aprobadas en 2017 y 2018 ha sido lenta y hasta el momento estas han sido ineficaces para combatir la tortura y la impunidad.”*** Sin embargo, el mismo informe reconoce que los logros, aunque insuficientes tienden a mejorar porque: ***“La Comisión Nacional de Búsqueda (CNB) ha aumentado la transparencia gubernamental con respecto a la cantidad de personas “desaparecidas”, pero los esfuerzos de los agentes del Ministerio Público por investigar desapariciones o identificar a los responsables son muy limitados.”***

XI. Estadísticas de desapariciones

La subsecretaría de derechos humanos, población y migración, presentó en junio de dos mil veintiuno el reporte semestral por el período de enero a junio de dos mil veintiuno, en el que informa qué en total, el número de personas desaparecidas y no localizadas desde dos mil seis hasta el treinta de junio

de dos mil veintiuno es de ochenta y siete mil, ochocientas cincuenta y cinco; lamentablemente en nuestro país, no hay una secuencia de en el desarrollo de la administrativa pública, cada gestión presidencial se ve interrumpida con la implementación de nuevas políticas, así como la incorporación de nuevos funcionarios que normalmente obligan a demorar los trabajos, teniendo que asumir las consecuencias políticas el presidente en turno, en este sentido la responsabilidad por sexenio se distribuye de la siguiente forma: 19.13% a Felipe Calderón, 40.16% al sexenio de Enrique Peña y el 23.89% a la administración vigente, es decir al presidente López Obrador. la gráfica comentada, se comparte enseguida.



Nuestro país presentó un Informe para el Comité contra las Desapariciones Forzadas de Naciones Unidas en noviembre de 2021, en que señala que: ***“El Gobierno de México ha reconocido, desde diciembre de 2018, que existe una crisis de desaparición y una en materia forense. A partir de entonces, desde la Comisión Nacional de Búsqueda de la Secretaría de Gobernación se ha comenzado a construir el andamiaje institucional de búsqueda desde el Estado, en el entendido que es obligación de éste la búsqueda de las personas desaparecidas.”*** Es necesario precisar que el veinte de diciembre de dos mil seis, la asamblea general de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) adoptó la Convención Internacional para la protección de todas las personas contra las desapariciones forzadas, instrumento internacional que el estado mexicano ratificó con fecha dieciocho de marzo de dos ocho.

XII. Conceptos de ausencia y desaparición forzada

Conforme al texto del artículo seiscientos cuarenta y nueve del Código Civil Federal, se puede definir a la desaparición de una persona como ***aquella cuyo paradero se ignora legalmente, así como se desconoce quién la representa***, el dispositivo civil se refiere a una persona ausente sin atender a las causas que originaron su alejamiento, pero en específico cuando esa ausencia se debe a la probable comisión de un delito, el artículo dos de la Convención Internacional para la protección de todas las personas contra las desapariciones forzadas define a la desaparición forzada como: ***"... el arresto, la detención, el secuestro o cualquier otra forma de privación de libertad que sean obra de agentes del Estado o por personas o grupos de personas que actúan con la autorización, el apoyo o la aquiescencia del Estado, seguida de la negativa a reconocer dicha privación de libertad o del ocultamiento de la suerte o el paradero de la persona desaparecida, sustrayéndola a la protección de la ley."***

En cumplimiento de las obligaciones que derivan de la convención internacional, con fecha veintidós de junio de dos dieciocho, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley Federal de Declaración Especial de Ausencia para Personas Desaparecidas, que define a las personas desaparecidas en la fracción novena del artículo tres como: ***"... la persona cuyo paradero se desconoce y se presume, a partir de cualquier indicio, que su ausencia se relaciona con la comisión de un delito,"*** me parece que esta última enunciación es la que más se adapta a la situación que padecemos, porque si bien es cierto que el estado mexicano no ha logrado establecer medidas que por lo menos inhiban las conductas delictivas reduciendo la frecuencia e impunidad con que se violenta la integridad de una persona, tampoco es dable afirmar que los funcionarios y autoridades estatales o federales participan o alientan el crecimiento de las agrupaciones criminales que desaparecen rastros de sus víctimas.

XIII. Procedimiento para declaración especial

El capítulo Tercero de la Ley Federal de Declaración Especial de Ausencia para Personas Desaparecidas, establece el procedimiento que deben seguir los familiares del desaparecido para que el juzgador emita la declaración correspondiente, el numeral ocho impone la necesidad de esperar por lo menos tres meses a partir de la denuncia de desaparición, por lo que resulta relevante no dilatar para comunicar al ministerio público sobre la falta de comunicación con la persona y cerciorarse de que se haya realizado el reporte correspondiente ante la Comisión Nacional de Búsqueda; una vez que haya transcurrido el lapso mencionado, el órgano jurisdiccional contará con un plazo de cinco días naturales para admitir la

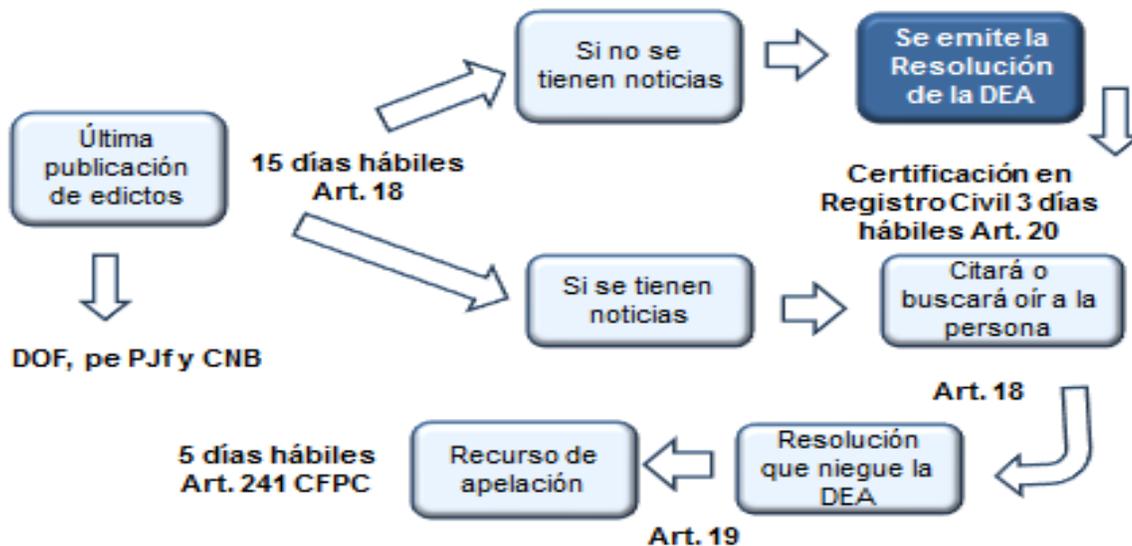
solicitud debiendo decretar las medidas cautelares que sean necesarias en un plazo no mayor a quince días hábiles, con sustento en el numeral dieciséis de la ley en mención, las medidas cautelares: **“... versarán sobre la guarda, alimentos, patria potestad, uso de la vivienda y aquellas necesidades específicas que advierta de la revisión de la solicitud y la información que le remitan las autoridades, ...”**

El operador judicial, podrá requerir tanto al solicitante como a las autoridades involucradas, la información y documentación que estime necesaria para pronunciarse respecto de la petición en turno, de igual manera deberá disponer que se publiquen los edictos correspondientes en el Diario Oficial de la Federación así como en la página electrónica del Poder Judicial de la Federación y en la de la Comisión Nacional de Búsqueda, las publicaciones deberán realizarse en tres oportunidades con un espacio de una semana entre cada publicación, transcurridos quince días desde la última divulgación y si no han tenido noticias de la persona desaparecida, el juzgador estará en aptitud de emitir la declaración especial de ausencia, en caso de que alguna persona interesada manifieste su negativa a la expedición de la resolución positiva o se tienen noticias del desaparecido o indicios de su ubicación, el operador judicial deberá abstenerse de emitirla haciéndose llegar de la información que considere necesaria para valorar adecuadamente la condición que guardan las indagatorias en ese momento.

PROCEDIMIENTO:



PROCEDIMIENTO:



XIV. Efectos de la declaración especial

De resolver positivamente la petición y se declare la ausencia de la persona desaparecida, resultan diversas repercusiones legales que precisa el numeral veintiuno de la ley citada, los ámbitos de aplicación de las consecuencias son variados, pero principalmente se avocan a las relaciones civiles como son las siguientes medidas:

- a. Reconocer la ausencia desde el momento de su denuncia.
- b. Designar un tutor para los hijos menores de edad si no hubiere otra persona que ejerza la patria potestad.
- c. Dictar las medidas necesarias para proteger el patrimonio de la persona desaparecida.
- d. Establecer que los familiares continúen gozando de las prestaciones de seguridad social.
- e. Comunicar la suspensión provisional de los actos judiciales, mercantiles, civiles o administrativos en contra de los derechos patrimonio del desaparecido.

Las secuelas para efectos de nuestro estudio en la materia fiscal, no se disponen en las leyes tributarias, se encuentran definidas en la Ley Federal de Declaración Especial de Ausencia para Personas Desaparecidas, y mi opinión, lo establecido en las fracciones séptima, novena y décima del artículo veintiuno, trascienden de forma importante al universo fiscal porque la autoridad deberá suspender todos

los procedimientos administrativos hasta que la persona sea localizada, además, se asegura la continuidad de la personalidad jurídica del ausente y se cuenta con el nombramiento de un representante legal facultado para ejercer actos de administración y dominio sobre el patrimonio de la persona desaparecida.

En seguida haré un recorrido sobre los múltiples efectos que tiene la declaración especial de ausencia de la persona desaparecida en las disposiciones fiscales.

XV. Efectos laborales y de seguridad social

El artículo veintiséis de la reiterada Ley Federal de Declaración Especial de Ausencia para Personas Desaparecidas, protege los derechos del ausente en relación con su estabilidad laboral al disponer que, se actualicen las siguientes condiciones:

- a. Se le tendrá en situación de permiso sin goce de sueldo.
- b. En caso de que la víctima fuera localizada con vida, el patrón deberá reinstalarlo en el puesto que ocupaba.
- c. Si es localizada con vida, recuperará su posición, escalafón y derechos de antigüedad.
- d. Sus beneficiarios conservarán los derechos a recibir las prestaciones que procedan, y también
- e. Se suspenderán los pagos por créditos de viviendas.

La Ley Federal del Trabajo fue reformada también el veintidós de junio de dos mil dieciocho para adicionar la fracción novena del numeral ciento treinta dos, en el que se impone a los patrones, la obligación de conceder permiso sin goce de sueldo a los trabajadores que han sido reconocidos como ausentes mediante la declaración especial de ausencia, este permiso tendrá una vigencia de cinco años según lo normado en el numeral veintiséis de la Ley Federal de Declaración Especial de Ausencia para Personas Desaparecidas, lo anterior impone al patrón la necesidad y obligación de cerciorarse el motivo que originó las ausencias del empleado, es posible que no haya la comunicación debida con sus familiares y consideren como terminada la relación laboral violentando los derechos tanto del ausente como de sus beneficiarios, si proceden a comunicar al seguro social la baja del obrero, estarán incurriendo en el incumplimiento de la ley laboral, porque también se adicionó en la misma fecha la fracción décima sexta al artículo ciento treinta y tres, que prohíbe al empleador dar de baja o terminar la relación laboral de un trabajador que tenga la calidad de persona desaparecida y cuente con Declaración Especial de Ausencia, es necesario que los

patrones tengan conocimiento de las disposiciones mencionadas y establezcan un protocolo de actuación en caso de sus empleados se ausenten sin causa justificada, mecanismo que se vuelve indispensable en los estados que presentan mayor índice de desapariciones forzadas.

Las obligaciones y prohibiciones patronales respecto de la condición del trabajador desaparecido bajo un esquema de permiso sin goce de sueldo, se extiende a la ley del seguro social que también reformada fue reformada el veintidós de junio de dos mil dieciocho para adicionar los numerales ciento nueve bis y ciento noventa y tres bis, el primero dispone que trabajador tiene la calidad de persona desaparecida y fue expedida la Declaración Especial de Ausencia en que se declare esa condición, sus beneficiarios conservarán el derecho a recibir las prestaciones en especie de la rama de enfermedades y de maternidad, sin que la disposición delimite la duración del derecho, entendiéndose que la continuación de los derechos será durante todo el tiempo en que no sea posible localizar al trabajador; por otra parte, el artículo ciento noventa y tres bis, establece que los recursos de la cuenta individual del trabajador serán puestos a disposición de los beneficiarios, en los términos en que se establezcan en la resolución que contenga la Declaración Especial de Ausencia. Con fecha tres de mayo de dos mil diecinueve se publicaron en el Diario Oficial de la Federación, el criterio de interpretación, para efectos administrativos, de los artículos 109 Bis y 193 Bis de la Ley del Seguro Social suscrito por el titular de la unidad de investigaciones y procesos jurídicos del instituto.

La prohibición para dar por terminada la relación laboral mientras subsista la calidad de desaparecido del trabajador, no genera carga económica para su empleador, la principal incertidumbre durante el lapso de cinco años que tiene vigencia el permiso sin goce de sueldo, se presenta respecto de la obligación de enterar las cuotas obrero patronales de sus trabajadores, por lo que es importante recordar que conforme a la fracción primera del artículo treinta y uno de la ley del seguro social, los patrones quedan eximidos de la obligación de enterar las cuotas obrero patronales, si las ausencias del trabajador son por períodos de ocho días consecutivos o por un lapso mayor, supuesto que forzosamente se actualizará con la emisión de la declaración especial de ausencia, circunstancia que deberá comunicarse por escrito al instituto.

XVI. Efectos fiscales de suspensión de obligaciones

Buscando proteger los derechos y el patrimonio del ausente, Ley Federal de Declaración Especial

de Ausencia para Personas Desaparecidas en su numeral veintisiete designa que: ***"Las obligaciones de carácter mercantil y fiscal a las que esté sujeta la Persona Desaparecida surtirán efectos suspensivos hasta en tanto no sea localizada con o sin vida."*** Se trata de una protección fundamental respecto de las facultades de las autoridades fiscales que no se ubica en el texto del código tributario, pero por su trascendencia, considero importante que se popularice para evitar abusos de las autoridades contra los familiares del desaparecido, la vigencia del obstáculo dependerá de la localización del contribuyente, hecho que lamentablemente con excesiva frecuencia, no ocurre con la prontitud deseada, la medida impuesta por el artículo veintisiete es congruente con la finalidad que persigue la declaración especial de ausencia, que pretende además de reconocer su no localización, establecer las medidas necesarias para proteger sus derechos y patrimonio, así lo declara el segundo tribunal colegiado en la tesis con número de registro 2021734 de fecha veintiuno de agosto de dos mil diecinueve, que a la letra dice:

Suprema Corte de Justicia de la Nación

Registro digital: 2021734

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Décima Época

Materias(s): Constitucional, Civil

Tesis: XVII.2o.C.T.19 C (10a.)

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.

Libro 76, Marzo de 2020, Tomo II, página 911

Tipo: Aislada

DECLARACIÓN ESPECIAL DE AUSENCIA. LAS MEDIDAS PROVISIONALES DESTINADAS A PROTEGER LOS BIENES Y DERECHOS DEL AUSENTE, ASÍ COMO A LA TUTELA DE LAS VÍCTIMAS INDIRECTAS, VINCULAN A LOS DIFERENTES ACREEDORES PARA SUSPENDER SUS CRÉDITOS A PARTIR DE LA FECHA EN QUE SE LE VIO POR ÚLTIMA VEZ (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE CHIHUAHUA).

El procedimiento de "declaración especial de ausencia" tiene como fin connatural, además del reconocimiento de un hecho –desaparición de una persona–, el establecimiento de medidas provisionales destinadas a la protección de los bienes y derechos del ausente, así como a la tutela de las víctimas indirectas (familia y dependientes de éste), y el hecho de que como consecuencia de la declaración judicial respectiva se vincule a algún organismo

*de seguridad social y a otro tipo de acreedores a la suspensión temporal de sus obligaciones o créditos a partir de la fecha en que se vio por última vez al ausente y hasta nuevo aviso; resulta apegado a la teleología de la legislación, que busca tutelar ese estado vulnerable que impera en la realidad social, a través de **reconocer y garantizar la continuidad de la identidad jurídica de las personas desaparecidas, además de brindar certeza jurídica de manera expedita a las víctimas indirectas, hasta en tanto reaparece o termina la incertidumbre de su paradero**, mediante la interrupción de sus obligaciones civiles y mercantiles, según se advierte de los artículos 10, 12 y 20 de la Ley para la Declaración Especial de Ausencia por Desaparición en el Estado de Chihuahua. Por lo que la decisión de suspender el crédito del inmueble donde habitan la cónyuge y los menores hijos del desaparecido, es consustancial a tal objetivo.*

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS CIVIL Y DE TRABAJO DEL DÉCIMO SÉPTIMO CIRCUITO.

Amparo en revisión 45/2019. Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. 21 de agosto de 2019. Unanimidad de votos. Ponente: José de Jesús González Ruiz. Secretaria: Jessica María Contreras Martínez.

Esta tesis se publicó el viernes 06 de marzo de 2020 a las 10:09 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

XVII. Efectos fiscales para el Registro Federal de Contribuyentes

Ya se mencionó que las obligaciones fiscales quedan suspendidas mientras no se localice a la persona desaparecida, y es evidente que si se trata de alguien que aún no se inscribe en el Registro Federal de Contribuyentes, este trámite no tendría sentido que lo realizara su representante durante su ausencia, lo que sí podría ocurrir es que sea necesario presentar algún trámite de actualización de obligaciones que correrá por cuenta de quien ha sido nombrado como representante.

Las facultades de las autoridades para exigir el cumplimiento de obligaciones están suspendidas, pero, seguramente los familiares se verán en la necesidad de continuar con las actividades empresariales que realizaba el ausente para contar con los recursos necesarios tanto para su subsistencia como para poder cubrir el costo de las indagatorias sobre el paradero de su familiar.

Los parientes del ausente deberán valorar con detenimiento la continuidad de las actividades económicas en su representación, pero no podemos negar la falta de opciones y oportunidades que limitarán la captación de recursos, no quedando otra alternativa que prolongar la vigencia del negocio.

En este escenario, para poder operar de manera normal y evitar incurrir en infracciones, será necesario que se presente la solicitud de generación, actualización o renovación de la firma electrónica, trámite que también será realizado por quien ha sido nombrado como representante en la declaración especial de ausencia, gestión que se cumplirá conforme al procedimiento y requisitos señalados en la ficha de trámite **105/CFF** denominado: **“Solicitud de generación del Certificado de e.firma para personas físicas”**. Que se muestra a continuación.

105/CFF Solicitud de generación del Certificado de e.firma para personas físicas		
Trámite	Descripción del trámite o servicio	Monto
Servicio <input type="radio"/>		Te permite obtener tu certificado digital de e.firma por primera vez.
¿Quién puede solicitar el trámite o servicio?		¿Cuándo se presenta?
<ul style="list-style-type: none"> Personas físicas. En su caso el representante legal de la persona física. 		Cuando requieras obtener tu e.firma por primera vez o se necesite realizar una actualización al expediente de e.firma, derivado de cualquier modificación previa en el RFC a los datos que hayas proporcionado para tu identificación personal.
¿Dónde puedo presentarlo?	En cualquier oficina del SAT que preste el servicio de e.firma personas físicas, previa cita registrada en el Portal del SAT: https://citas.sat.gob.mx/	
INFORMACIÓN PARA REALIZAR EL TRÁMITE O SERVICIO		
¿Qué tengo que hacer para realizar el trámite o servicio?		
<ol style="list-style-type: none"> Agenda tu cita, para el servicio de e.firma de personas físicas. Presenta y entrega la documentación e información señalada en el apartado requisitos. Durante el trámite se registrarán tus datos biométricos, consistentes en foto, huellas dactilares, iris, firma autógrafa y la documentación que presentes de acuerdo a los requisitos. 		
¿Qué requisitos debo cumplir?		
<ol style="list-style-type: none"> Correo electrónico al que tengas acceso. Unidad de memoria extraíble preferentemente nueva que contenga el archivo de requerimiento (.req) generado previamente en el programa Certifica, disponible en: https://portalsat.plataforma.sat.gob.mx/certifica/ <ul style="list-style-type: none"> Para generar y descargar tus archivos .req y .key, descarga la aplicación Certifica eligiendo 32 bits y 64 bits, de acuerdo al sistema operativo de tu equipo de cómputo. En su caso, ve al directorio de descargas configurado en tu equipo de cómputo. Ejecuta el archivo Certifica. Selecciona la opción Requerimiento para la Generación de Firma Electrónica. Captura tu RFC, CURP y Correo Electrónico, en su caso el RFC del representante legal. Oprime el botón siguiente. 		

Menores de edad:

La persona física que ejerza la patria potestad o tutela de algún menor de edad, deberá presentar:

- Acta de nacimiento del menor, expedida por el Registro Civil u obtenida en el Portal www.gob.mx/actas (Formato Único), Cédula de Identidad Personal, expedida por la Secretaría de Gobernación a través del Registro Nacional de Población o resolución judicial o, en su caso, original del documento emitido por fedatario público en el que conste la patria potestad o la tutela. (original o copia certificada).
- Manifestación por escrito de conformidad de los padres para que uno de ellos actúe como representante del menor, acompañado de la copia simple de la identificación oficial vigente, credencial para votar vigente, expedida por el Instituto Nacional Electoral (antes Instituto Federal Electoral), pasaporte vigente, cédula profesional vigente (para este trámite no se acepta como identificación la cédula profesional electrónica), credencial del Instituto Nacional de las Personas Adultas Mayores vigente; en el caso de extranjeros, documento migratorio vigente que corresponda, emitido por autoridad competente (en su caso, prórroga o refrendo migratorio), del padre que no actuará como representante legal. En el apartado "Contenidos Relacionados" de la liga: [https://www.sat.gob.mx/tramites/16703/obten-tu-certificado-de-e-firma-\(antes-firma-electronica\)](https://www.sat.gob.mx/tramites/16703/obten-tu-certificado-de-e-firma-(antes-firma-electronica)), podrás encontrar un ejemplo de dicha manifestación.

En los casos en que, el acta de nacimiento, la resolución judicial o documento emitido por fedatario público en el que conste la patria potestad se encuentre señalado solamente un padre, no será necesario presentar este requisito.

Personas físicas con incapacidad legal judicialmente declarada:

- Resolución judicial definitiva, en la que se declare la incapacidad de la o el contribuyente, e incluya la designación de la tutora o tutor (Original).

Contribuyentes en apertura de sucesión.

- Documento en el cual conste el nombramiento y aceptación del cargo de albacea otorgado mediante resolución judicial o documento notarial, conforme a la legislación de la materia. (Original).

Contribuyentes declarados ausentes.

- Resolución judicial en la que conste la designación como representante legal y se manifieste la declaratoria especial de ausencia de la o el contribuyente (Original).
- Manifiesto bajo protesta de decir verdad, en el cual se indique que la situación de ausencia de la o el contribuyente no se ha modificado a la fecha.

Como ha queda explicado, el aplicativo establecido por las autoridades fiscales contempla un apartado para añadir los datos de quienes fungen como representantes legales, actualizando una situación frecuentemente desconocida, en la que los archivos digitales de la firma electrónica contará con la información de dos personas al mismo tiempo, me parece importante resaltar que es un supuesto ya contemplado pero posiblemente desconocido no solamente para los involucrados directamente sino también para los funcionarios que atenderán el desarrollo de la gestión obstaculizando su conclusión.

Requerimiento de Generación de Firma Electrónica

Estado del Proceso

HACIENDA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO | SAT SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Datos de Entrada:

- RFC
- CURP
- Correo electrónico

Capturar Información → Generar Claves → Guardar

Datos del Contribuyente

RFC: LAMC670525TQ9

CURP: [Empty field]

Correo Electrónico: [Empty field]

La CURP que capturó no tiene la estructura correcta. Favor de verificar e intentarlo de nuevo.

Datos del Representante Legal

Si generará un requerimiento de firma electrónica, para personas físicas con incapacidad legalmente declarada, menores de edad o personas fallecidas con albacea, se deberá seleccionar la opción de representante legal y capturar su RFC:

Representante Legal (Opción 1)

RFC del Representante Legal: [Empty field]

El RFC del Representante Legal que ingresó no tiene la estructura correcta o no es de una persona física. Favor de verificar e intentarlo de nuevo.

Cancelar Siguiente

XVIII. Efecto fiscal de representación legal

Es trillado que para efectos fiscales no se admite la gestión de negocios, y las personas que participen substituyendo a los contribuyentes en el desarrollo de trámites administrativos, deberán acreditar que cuentan con la representación otorgada mediante escritura pública o mediante carta poder suscrita ante por lo menos dos testigos y que se hayan ratificado las firmas ante las autoridades o un fedatario público, este requisito se instaura en el numeral diecinueve del código tributario, en el mismo sentido se pronuncia el artículo trece del reglamento del citado código fiscal, para precisar que se requerirá que el mandatario cuente con poder para actos de administración y dominio o bien, con poder para pleitos y cobranzas con todas las facultades generales y aquéllas que requieran cláusula especial, por lo es importante recordar que una de las consecuencias que genera la emisión de la declaración especial de ausencia, es nombrar al representante del ausente otorgándole el carácter de “... *representante legal con facultad de ejercer actos de administración y dominio de la Persona Desaparecida;*” como se comunica en la fracción novena del artículo veintiuno de la multicitada Ley Federal de Declaración Especial de Ausencia para Personas Desaparecidas, por lo que estará en aptitud de intervenir ante las autoridades fiscales si es imperioso que se concluyan o inicien procedimientos administrativos.

XIX. Efectos fiscales por responsabilidad solidaria

El texto del actual artículo veintiséis del Código Fiscal es omiso respecto de la responsabilidad solidaria en que podrán incurrir los representantes de los ausentes respecto de las contribuciones que se generen por las actividades económicas que realicen durante el tiempo que ejerzan el cargo, es posible que el legislador considerará que la función del representante no es realizar actos de comercio u otras actividades económicas, sino solamente cumplimentar las operaciones que estaban en desarrollo cuando sufrieron del percance que motivó su ausencia, no obstante, como ya mencioné es posible, bastante posible que los familiares se vean en la imperiosa necesidad de continuar con las actividades de los negocios de la persona desaparecida.

En la fracción sexta del artículo veintiséis del código fiscal de la federación se configura la responsabilidad solidaria pero solamente respecto de los tutores en el caso de personas en condición de discapacidad, por lo si las autoridades fiscales pretenden imputar una responsabilidad solidaria al representante del sujeto desaparecido, deberán acreditarla en una fracción diversa, lo que puede derivar en una violación al principio de legalidad porque no será factible la aplicación exacta de la ley, principio que los tribunales reconocen en la tesis con número de registro 175846 emitida por los tribunales colegiados de circuito con fecha seis de octubre de dos mil cinco y que transcribo a continuación:

Suprema Corte de Justicia de la Nación

Registro digital: 175846

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Novena Época

Materias(s): Penal

Tesis: II.2o.P.187 P

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIII, febrero de 2006, página 1879

Tipo: Aislada

PRINCIPIO DE LEGALIDAD. LA TIPICIDAD CONSTITUYE SU BASE FUNDAMENTAL Y RIGE, CON LOS PRINCIPIOS DE TAXATIVIDAD Y DE PLENITUD HERMÉTICA DERIVADOS DE AQUÉL, COMO PILAR DE UN SISTEMA DE DERECHO PENAL EN UN ESTADO DEMOCRÁTICO DE DERECHO.

El artículo 14 de la Constitución Federal consagra el conocido apotegma nullum crimen

*sine poena, nullum poena sine lege certa traducible como el **que no puede haber delito sin pena ni pena sin ley específica y concreta para el hecho de que se trate**; de ello deriva la importancia que la dogmática jurídico-penal asigna al elemento del delito llamado tipicidad, entendido como **la constatación plena del encuadramiento exacto entre los componentes de una hipótesis delictiva descrita en la ley y un hecho concreto acontecido y probado en el mundo fáctico**. La tipicidad es un presupuesto indispensable del acreditamiento del injusto penal que se entiende como la desvaloración de un hecho sin ponderar aun el reproche posible a su autor, y **constituye la base fundamental del principio de legalidad que rige, con todas sus derivaciones, como pilar de un sistema de derecho penal en un estado democrático de derecho**. Así, del propio principio podemos encontrar como derivaciones los de taxatividad o exigencia de un contenido concreto y unívoco en la labor de tipificación de la ley, **es decir, que la descripción típica no debe ser vaga ni imprecisa, ni abierta o amplia al grado de permitir la arbitrariedad; de igual forma, el principio de plenitud hermética en cuanto a la prohibición de analogía o mayoría de razón en la aplicación de la ley penal, traduciéndose en la exigencia de exacta aplicación de la ley que se contiene de manera expresa, en el caso mexicano en el actual párrafo tercero del artículo 14 constitucional que dice: "En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata."***

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo directo 137/2005. 6 de octubre de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: José Nieves Luna Castro. Secretario: Fernando Horacio Orendain Carrillo.

Si bien es cierto que la tesis se refiere a la materia penal y no para efectos fiscales, los principios señalados, si son aplicables al ámbito tributario porque se impondrá mediante la carga económica, una sanción al representante por una conducta que lesiona los intereses del fisco federal y es imperativo que las normas relativas al procedimiento administrativo sancionador se precisen en la norma tributaria, señalando con claridad los sujetos y elementos que actualizan la responsabilidad solidaria, por lo se deduce que resulta válido acudir a las técnicas garantistas del derecho penal, siempre y cuando resulten compatibles con la naturaleza del procedimiento administrativo como se sostiene en la tesis con número de registro 2021902

emitida por el pleno de circuito con fecha siete de agosto de dos mil veinte y que por su importancia se comparte enseguida.

Suprema Corte de Justicia de la Nación

Registro digital: 2021902

Instancia: Plenos de Circuito

Décima Época

Materias(s): Administrativa

Tesis: PC.I.A. J/159 A (10a.)

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 77, agosto de 2020, Tomo VI, página 5530

Tipo: Jurisprudencia

PROCEDIMIENTO DE RESPONSABILIDAD RESARCITORIA. AL CUMPLIR LOS REQUISITOS PARA CONSIDERARLO PARTE DEL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR, LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS DE TIPICIDAD Y PRESUNCIÓN DE INOCENCIA, POR LO QUE LA CARGA DE LA PRUEBA SOBRE EL DAÑO O PERJUICIO CAUSADO AL ERARIO RECAE EN LA AUTORIDAD FISCALIZADORA.

*En la jurisprudencia P./J. 99/2006, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que tratándose de las normas relativas al procedimiento administrativo sancionador resulta válido acudir a las técnicas garantistas del derecho penal, siempre y cuando resulten compatibles con su naturaleza. En esa medida, el procedimiento administrativo resarcitorio previsto en la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, vigente hasta el 18 de julio de 2016, cumple con los requisitos para considerarlo parte del derecho administrativo sancionador, pues su finalidad es sancionar las irregularidades o faltas causadas por actuaciones de servidores públicos, e incluso particulares, que vulneren el uso honesto y transparente del erario público, con el objeto de obtener la indemnización por los daños y perjuicios causados, mediante el pago que se determine en el pliego definitivo de responsabilidades. Además, **tiene un fin represivo o retributivo que se ejerce como una manifestación de la potestad punitiva del Estado, ya***

*que la indemnización que se condene a pagar al probable responsable deberá ser suficiente para cubrir los daños o perjuicios, o ambos, causados por la conducta considerada administrativamente ilícita, más su actualización en términos del Código Fiscal de la Federación. Finalmente, atendiendo al principio de presunción de inocencia, la carga de la prueba sobre el daño o perjuicio causado al erario público recae en la autoridad fiscalizadora, **teniendo la obligación de presentar las pruebas que acrediten la existencia de la responsabilidad del probable responsable**, lo que implica que este último no está obligado a probar su inocencia, derivado de que tiene reconocida tal calidad a priori.*

PLENO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Contradicción de tesis 2/2019. Entre las sustentadas por el Sexto, el Décimo Segundo y el Décimo Tercer Tribunales Colegiados, todos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 29 de octubre de 2019. Mayoría de once votos de los Magistrados Osmar Armando Cruz Quiroz, Jesús Antonio Nazar Sevilla, Ricardo Olvera García, Óscar Germán Cendejas Gleason, J. Jesús Gutiérrez Legorreta, José Eduardo Alvarado Ramírez, Ernesto Martínez Andreu, Luz María Díaz Barriga, Adriana Escorza Carranza, Martha Llamile Ortiz Brena y María Alejandra de León González. Disidentes: Julio Humberto Hernández Fonseca, Arturo Iturbe Rivas, María Elena Rosas López, Froylán Borges Aranda, Manuel Suárez Fragoso, Edwin Noé García Baeza, Alfredo Enrique Báez López, Jesús Alfredo Silva García, Luz Cueto Martínez y Hugo Guzmán López. Ponente: María Alejandra de León González. Secretario: Hermes Godínez Salas.

Criterios contendientes:

El sustentado por el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver el amparo directo 561/2017, el sustentado por el Décimo Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver la revisión fiscal 227/2018, y el diverso sustentado por el Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver la revisión fiscal 170/2018.

Nota: En términos del artículo 44, último párrafo, del Acuerdo General 52/2015, del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal que reforma, adiciona y deroga disposiciones del similar 8/2015, relativo a la integración y funcionamiento de los Plenos de Circuito, esta tesis forma parte del engrose relativo a la contradicción de tesis 2/2019, resuelta por el

Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito.

La tesis de jurisprudencia P./J. 99/2006 citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, agosto de 2006, página 1565, con número de registro digital: 174488, de rubro: “DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. PARA LA CONSTRUCCIÓN DE SUS PROPIOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES ES VÁLIDO ACUDIR DE MANERA PRUDENTE A LAS TÉCNICAS GARANTISTAS DEL DERECHO PENAL, EN TANTO AMBOS SON MANIFESTACIONES DE LA POTESTAD PUNITIVA DEL ESTADO.”

Esta tesis se publicó el viernes 07 de agosto de 2020 a las 10:15 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 10 de agosto de 2020, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 16/2019.

XX. Efectos fiscales en recursos administrativos

En caso de que los contribuyentes tengan una controversia con las autoridades, por los actos que realicen o por la emisión de una resolución definitiva que les cause perjuicio en sus derechos, podrán acceder a la defensa de sus interés por un medio contencioso o bien, interponer un recurso administrativo, y en caso de que una vez presentado el recurso de revocación regulado en sus requisitos y substanciación por el código fiscal, sufran de un acto delictivo del que derive su desaparición quedando impedidos para poder hacer frente a sus compromisos legales, el desarrollo del procedimiento necesario para que la autoridad emisora pueda emitir una resolución tendrá que suspenderse hasta por un año, para ello será necesario comunicar a la dependencia correspondiente la denuncia ante el ministerio público y el reporte ante la comisión nacional de búsqueda.

El efecto que para este supuesto tiene que el operador judicial emita la resolución en que se reconozca su condición de ausente, así como el nombramiento de su representante, es que pone fin a la suspensión de hasta un año que permite el artículo ciento veintiuno del código fiscal, para que la autoridad proceda a dar la continuidad a la tramitación y resolución del recurso interpuesto. Es posible que la substanciación del recurso de revocación resulte un crédito fiscal que no podrá ser ejecutado por la suspensión de las obligaciones fiscales y protección del patrimonio que se determina en el artículo veintisiete de Ley Federal de Declaración Especial de Ausencia para Personas Desaparecidas.

XXI. Conclusiones

Lamentablemente el estado mexicano que está obligado a promover, proteger y asegurar el pleno ejercicio de los derechos humanos y libertades fundamentales de los ciudadanos creando las condiciones necesarias de seguridad y libre tránsito, ha fracasado siendo además renuente a reconocer que las estrategias implantadas son insuficientes o erróneas para que los mexicanos podamos desarrollar nuestra vida sin tener que adoptar medidas excesivas que garanticen nuestra integridad y de nuestros seremos cercanos, el hecho de haber ratificado la convención internacional para la protección de todas las personas contra las desapariciones forzadas y haber realizado adecuaciones a la legislación interna, no se ha reflejado ni en la vida diaria ni en las estadísticas sobre la frecuencia con que se violenta la integridad de los nacionales y extranjeros por parte de la delincuencia organizada.

Me parece que la ley secundaria es aún ignorada por el grueso de la población, y solo tienen noticia de ella cuando se ven inmersos en el torbellino que significa hacer frente a la falta de su familiar para proteger su patrimonio ante la exigencia de cumplir con las obligaciones que había contraído, entre ellas las de naturaleza tributaria, por lo que pretendo que estas líneas sean el medio para que los asesores legales tengan un panorama completo y podamos cumplir con nuestra obligación social de servir y orientar a los familiares y personas cercanas a contribuyentes que han sufrido el cáncer de la criminalidad provocando su desaparición, los tiempos actuales han creado condiciones extraordinarias que requieren estudio y conocimientos acordes a la realidad actual, no podemos seguir asumiendo que tenemos una vida normal, no es así, y tampoco debemos limitar nuestro discernimiento a las disposiciones tributarias porque no siempre se establecen en ellas las consecuencias legales, con frecuencia he notado que los profesionales del ramo eluden estudiar las leyes que en forma primigenia regulan cada situación, y prefieren ignorar que las disposiciones fiscales se avocan a establecer los efectos que para esa materia tiene cada evento y su entorno. Por último, y agradeciendo el tiempo destinado a este documento, deseo que sirva para motivar el análisis y estudio constante de las disposiciones legales, evadiendo el conformismo en el quehacer diario de los asesores fiscales.

Glosario

ISR:	Impuesto Sobre la Renta
CFF:	Código Fiscal de la Federación
RFC:	Registro Federal de Contribuyentes
e.firma:	Firma Electrónica
SAT:	Servicio de Administración Tributaria

Bibliografía

José Francisco Sánchez Magallán González, La Eficacia del Juicio de Interdicción en la Ciudad de México, Universidad la Salle.

Revista de Administración Pública, Revista cuatrimestral publicada por el Instituto Nacional de Administración Pública, A.C., abril 2018.

Margarita del Carmen Rodríguez Collado y Gisela María Pérez Fuentes, La Curatela y La Tutela ante la nueva concepción de la discapacidad: Un Acercamiento a los Pronunciamientos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en México, Cuestiones de Interés Jurídico, ISSN 2549-8402, IDIBE, febrero 2018.

Semanario Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Carlos María Pelayo Moller, La Convención Internacional para la protección de todas las personas contra las desapariciones forzadas, Colección del Sistema Universal de Protección de los Derechos Humanos, México agosto 2012.

Informe para el comité contra las desapariciones forzadas de naciones unidas, comisión nacional de búsqueda, secretaría de gobernación, 2021

La Desaparición Forzada en México: Una Mirada desde los Organismos del Sistema de Naciones Unidas, Una coedición de la ONU-DH México y la CNDH, noviembre de 2015

Lucia Almaraz Cazarez, Desaparición Forzada: Una Grave Violación De Los Derechos Humanos, congreso Redipal Virtual IX Red de investigadores parlamentarios en línea Marzo-septiembre 2016, abril de 2016

Examen de los informes presentados por los Estados parte en virtud del artículo 29, párrafo 1, de la Convención, Informes que los Estados parte debían presentar en 2012, México, Naciones Unidas, marzo de 2014.

La ilegalidad en las fichas de trámite del SAT

Autor:



L.C.P. y F. Josué Osorno Navarrete

Trayectoria:

Licenciado en Contaduría Pública y Finanzas por la Universidad del Valle de México UVM Campus San Rafael, estudiante de la Licenciatura en Derecho Por la UVEG, Universidad Virtual del Estado de Guanajuato. Socio de la Firma R.A. Asesores Administrativos, S.C. con más de 10 años de experiencia en los temas contables y fiscales. Ha impartido cursos sobre temas de “Prevención de Lavado de Dinero y las 40 Recomendaciones del GAFI”, “Amenazas Regionales en América Latina”, cuenta con los diplomados impartidos por la SCJN sobre Juicio de Amparo y el Diplomado Derechos Humanos. Aproximaciones para su Defensa.

Desarrollo del tema

Para empezar, entendamos que las fichas de trámite son documentos que se utilizan en una solicitud de algún servicio u obtención de algún beneficio, son de gran ayuda para los trámites burocráticos ya que permiten un control de la documentación, documentos legales y toda aquella información solicitada para dicho trámite con la cual se permitirá que la solicitud sea atendida de una manera más adecuada.

Ahora bien, para efectos fiscales, Las fichas de trámite ante el Servicio de Administración Tributaria son un requisito para realizar algunos trámites ya sea de forma presencial o en línea, y por lo general contienen información relacionada con el contribuyente.

Precisado el contexto constitucional que rige la expedición de las reglas generales administrativas, es necesario señalar que la emisión y publicación de las reglas misceláneas tienen como finalidad pormenorizar y precisar la regulación establecida en las leyes y reglamentos que inciden en el ámbito fiscal, expedidos por el Congreso de la Unión y el Presidente de la República con el fin de lograr su eficaz aplicación y están sujetas a una serie de principios derivados del diverso de seguridad jurídica, entre otros, los de reserva de la ley, reserva reglamentaria, y primacía de la ley, por lo que no deben incidir en el ámbito reservado a la ley o al reglamento ni ir en contra de lo dispuesto en actos de esta naturaleza, es decir, deben ceñirse a lo previsto en el contexto formal y materialmente legislativo o reglamentario que habilita y condiciona su emisión.

Las fichas de trámite son publicadas en la Resolución Miscelánea Fiscal del año que trate en el anexo 1-A de la misma, y su fundamento legal lo encontramos en el Artículo 33 Fracción I, inciso g del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

“Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales”.

Como se observa en la transcripción, dicha resolución son reglas de carácter general que se emiten con el fin de facilitar al contribuyente la aplicación de criterios por lo cual dichas reglas no deben de generar más cargas que la ley establezca,

El maestro Refugio de Jesús Fernández Martínez ***“conceptualiza a las Misceláneas Fiscales como el conjunto de disposiciones jurídicas de carácter abstracto, general y obligatorio, que expide el Titular del órgano del Poder Ejecutivo, en uso de sus facultades propias, a fin de facilitar la interpretación, aplicación y exacta observancia de las leyes y de los reglamentos”***. Por lo anterior, al igual que el autor no estimamos que la Resolución Miscelánea Fiscal sea una fuente de derecho y se coloca en igualdad que las circulares.

El Poder Judicial de la Federación ha establecido un criterio jurisprudencial, en el sentido de que una resolución miscelánea es expedida en uso de facultades que poseen las autoridades fiscales para reglamentar la aplicación de la ley en lo que haya sido reservado, constituyendo disposiciones que regulan figuras previstas en las diferentes leyes fiscales, a fin de que se hagan del conocimiento de los contribuyentes; en cambio las circulares, en términos del numeral 35 del Código Fiscal de la Federación, constituyen criterios que emiten los funcionarios fiscales, y que implican simples interpretaciones de las leyes fiscales en el funcionamiento del Servicio de Administración Tributaria y que deben seguirse por las dependencias integrantes, pues se basa en un análisis de un determinado precepto.

Las Misceláneas Fiscales al constituirse como un grupo de disposiciones que son acatadas por los contribuyentes como por la propia autoridad fiscal en el ámbito de sus facultades, deben obedecer al principio de primacía de ley, el cual implica que existen ordenamientos legales que justifican su aplicación en forma previa al acatamiento o aplicación directa, esto es, que antes de acudir al texto de una regla de carácter general, deberá observarse otra disposición emitida por el poder legislativo; en este sentido, constitucionalmente hablando, el principio de referencia tiene sustento en el artículo 133 constitucional, que busca establecer una pauta sobre la aplicación que se seguirá, siendo la Constitución, los tratados internacionales celebrados y las leyes federales, las que tendrán preferencia sobre cualquier otra disposición de carácter general.

De acuerdo con lo anterior, debe de existir el Principio de Primicia de Ley, por lo cual una resolución miscelánea no estará más allá de lo que dicta la ley de donde emana.

Ahora bien, como lo dice el título el tema que nos atañe es la ilegalidad en las fichas de trámite del Sistema de Administración Tributaria y en específico la 82/CFF Aviso de Cancelación en el RFC.

Como se puede ver en el Artículo 27, apartado D, Fracción IX del Código Fiscal de la Federación, las personas físicas o morales presentarán, en su caso, el aviso de cancelación en el RFC por liquidación total del activo o por cese total de operaciones, por lo que deberán de cumplir con los requisitos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

La autoridad no podrá negar llevar a cabo la realización de dicho trámite argumentando que el

contribuyente está incumpliendo con lo señalado en la ficha de trámite 82/CFF por ejemplo en lo referente a que el Formato RX, no contiene la firma del liquidador, ya que esto excede de lo ordenado en el Código Fiscal de la Federación y en su Reglamento, al contener requisitos adicionales que no se encuentran en tales ordenamientos.

Otros ejemplos de violación en dicha ficha de trámite son que el domicilio para conservar la contabilidad manifestado en la citada Forma RX sea localizable, no haber realizado operaciones con contribuyentes del listado 69-B y que, no existan omisiones, diferencias e incongruencias en la declaración por terminación anticipada pagos provisionales, retenciones, definitivos, anuales, ingresos, egresos y retenciones en relación con sus CDFI, expedientes, documentos, o bases de datos que lleven las autoridades fiscales, tengan en su poder o a las que tengan acceso.

Todos estos requisitos plasmados en la ficha de trámite 82/CFF transgreden los principios de supremacía y reserva de ley, dado que ese aspecto va más allá de lo preceptuado en la legislación aplicable.

Enseguida se reproduce el contenido de la ficha de trámite 82/CFF del Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil veintitrés, el cual señala:

82/CFF Aviso de cancelación en el RFC por liquidación total del activo		
Trámite <input checked="" type="radio"/>	Descripción del trámite o servicio	Monto
Servicio <input type="radio"/>	Actualiza la situación fiscal en el RFC de una persona moral en caso de cancelación por liquidación total del activo o cambio de residencia fiscal.	<input checked="" type="radio"/> Gratuito <input type="radio"/> Pago de derechos Costo:

NOTA: Este documento constituye una compilación de las resoluciones publicadas en el Diario Oficial de la Federación, con la finalidad de dar a conocer el texto actualizado de la Resolución Miscelánea Fiscal, de conformidad con el artículo 5 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. Para sustentar legalmente actos o resoluciones se deberá utilizar el Diario Oficial de la Federación.



¿Quién puede solicitar el trámite o servicio?	¿Cuándo se presenta?
<ul style="list-style-type: none"> El liquidador de la persona moral. El representante legal de la persona moral en caso de cambio de residencia fiscal. 	<ul style="list-style-type: none"> Por liquidación total del activo: Transcurridos treinta días hábiles, contados a partir de la presentación del aviso de inicio de liquidación y conjuntamente con la declaración final del ejercicio de liquidación. Para cambio de residencia: A más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en que suceda el cambio de residencia fiscal o máximo con dos meses de anticipación.
¿Dónde puedo presentarlo?	En las oficinas del SAT, previa cita para el servicio de cancelación de personas morales, generada en: <ul style="list-style-type: none"> Portal del SAT: https://citas.sat.gob.mx/

INFORMACIÓN PARA REALIZAR EL TRÁMITE O SERVICIO	
¿Qué tengo que hacer para realizar el trámite o servicio?	
<ol style="list-style-type: none"> 1. Acude con la documentación que se menciona en el apartado ¿Qué requisitos debo cumplir? 2. Entrega la documentación al personal que atenderá el trámite y proporciona la información que te solicite el asesor fiscal. 3. Recibe Acuse de información de trámite de actualización, revisalo y firmalo. 4. En caso de que cumplas con los requisitos recibe forma oficial RX sellada y foliada como acuse de recibo, junto con el documento mencionado en el punto anterior. 5. Ingresas al Portal del SAT, transcurridos 3 meses posteriores a la presentación del trámite, para verificar que el aviso fue registrado, en: https://www.sat.gob.mx/consultas/operacion/44083/consulta-tu-informacion-fiscal de acuerdo a lo siguiente: registra en Mi Cuenta tu RFC y Contraseña y selecciona el botón Iniciar sesión, en el apartado de Datos de Identificación, podrás consultar en el campo Situación si el aviso ya fue procesado, apareciendo el estado de Cancelado por liquidación total del activo. 6. Si la persona moral ya aparece cancelada, podrás generar la constancia de situación fiscal en la siguiente liga: https://www.sat.gob.mx/aplicacion/53027/genera-tu-constancia-de-situacion-fiscal elige el medio de autenticación (Contraseña o e.firma) y selecciona el botón Generar Constancia; imprímela o guárdala en un dispositivo electrónico. 7. En caso de que al realizar tu consulta el aviso aún no esté registrado, acude a la Oficina del SAT donde presentaste el aviso, previa cita, para recibir información sobre la situación fiscal de la persona moral. 8. En caso de que no cumplas con alguno de los requisitos o condiciones, recibes Oficio de rechazo por incumplimiento de requisitos o condiciones, el cuál te será enviado por buzón tributario; si recibes este oficio, será necesario que presentes tu trámite nuevamente. 	
¿Qué requisitos debo cumplir?	
<ol style="list-style-type: none"> 1. Forma Oficial RX “Formato de avisos de liquidación, fusión, escisión y cancelación al Registro Federal de Contribuyentes”, la cual puedes obtener en la siguiente liga: https://www.mat.sat.gob.mx/personas/resultado-busqueda?locale=1462228413195&tipobusqueda=predictiva&words=Formato+RX+editable (en dos tantos). Elegir las opciones Normatividades / Formato RX (editable) y llenarla conforme a su sección de instrucciones, imprimirla y firmarla por el liquidador en el caso de liquidación total del activo o el representante legal en caso de cambio de residencia, en dos tantos. 2. Documento protocolizado ante fedatario público en donde conste la liquidación (copia simple y copia certificada para cotejo). 3. Constancia de que la liquidación está inscrita en el Registro Público de Comercio (copia simple y original para cotejo), excepto tratándose de Asociaciones en Participación. 4. Las sociedades creadas al amparo de la Ley Federal para el Fomento de la Microindustria y la Actividad Artesanal, deben exhibir la inscripción ante el Registro Público de Comercio del acta de asamblea 	



extraordinaria en la que se acuerde la liquidación de la sociedad (original o copia certificada y copia simple para cotejo).

5. Identificación oficial vigente del liquidador o en caso de que el liquidador sea persona moral, del representante legal quien actúe en representación del liquidador, que puede ser cualquiera de las señaladas en el Apartado **I. Definiciones**; punto **1.2. Identificaciones oficiales, comprobantes de domicilio y poderes**, inciso **A) Identificación oficial**, del presente Anexo, (copia simple y original para cotejo).
6. Poder general para actos de dominio para acreditar la personalidad del liquidador o en caso de que el liquidador sea persona moral, quien actúe en representación legal del liquidador (copia simple y copia certificada para cotejo).
*Para mayor referencia, consultar en el Apartado **I. Definiciones**; punto **1.2. Identificaciones oficiales, comprobantes de domicilio y poderes**, inciso **C) Poderes**, del presente Anexo.
7. Para los contribuyentes que se cancelen en el RFC y que son sujetos obligados por realizar actividades vulnerables de conformidad con la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, y su Reglamento; deberán presentar el acuse de su solicitud de baja en el padrón de actividades vulnerables en original, o bien, la manifestación bajo protesta de decir verdad que presentaron el acuse de solicitud de baja en el referido padrón o que no son sujetos obligados en términos de la referida Ley.
8. Opinión de cumplimiento de obligaciones fiscales en materia de seguridad social en sentido positivo o Documento que contenga la Leyenda de "Sin Opinión de Cumplimiento", al momento de la presentación del trámite.

En los siguientes casos, adicionalmente presentar:

1. Organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles o que en algún ejercicio fiscal hubieran contado con dicha autorización.

- Acuse de la información presentada en el Portal de transparencia con motivo de la transmisión de su patrimonio a otra donataria autorizada para recibir donativos deducibles (impresión o copia simple).

2. Por cambio de residencia fiscal:

- En lugar del documento notarial de liquidación, el Testimonio notarial del acta de asamblea en la que conste el cambio de residencia que contenga los datos de inscripción de la misma, ante el Registro Público de Comercio, acompañado de la constancia de inscripción en dicho registro. (copia simple y copia certificada para cotejo).
- Documento oficial emitido por autoridad competente con el que acrediten el número de identificación fiscal del país, registro fiscal o equivalente el país en que residirán para efectos fiscales, o bien, que éste se encuentra en trámite (copia simple y copia certificada, legalizada o apostillada por autoridad competente para cotejo).
- Documento protocolizado ante fedatario público donde conste la designación del representante legal que cumpla los requisitos del artículo 174 de la Ley del ISR (copia simple y copia certificada para cotejo).

Tratándose de cambio de residencia fiscal, adicionalmente procederás como se indica a continuación, para efectos de proporcionar la información y adjuntar la documentación digitalizada a que se refiere el numeral 2 del apartado **¿Qué requisitos debo cumplir?:**

1. Ingrese al Portal de Internet del Servicio de Administración Tributaria (SAT) www.sat.gob.mx
2. Seleccione la modalidad de "Empresas".
3. Seleccione el apartado de "Trámites del RFC" / "Actualización en el RFC".
4. Seleccione la opción de "Actualiza la información de socios o accionistas".
5. Dé clic en el botón de "INICIAR".
6. Ingrese los datos de su e. Firma y de clic en Enviar.
7. Llene los datos solicitados en el formulario y confirme la información.
8. Imprima o guarde el "Acuse de Recepción".
9. Consulte, imprima o guarde el "Acuse de Respuesta".



HACIENDA
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO



<p>3. En el caso de extranjeros:</p> <ul style="list-style-type: none"> Documento notarial con el que se haya designado el representante legal para efectos fiscales, tratándose de residentes en el extranjero o de extranjeros residentes en México (copia simple y copia certificada para cotejo).
¿Con qué condiciones debo cumplir?
<ul style="list-style-type: none"> Haber presentado la declaración final del ejercicio de liquidación. Opinión de cumplimiento de obligaciones fiscales en sentido positivo, en términos del artículo 32-D del CFF de la persona moral a cancelar, al momento de la presentación del trámite. No estar sujeta al ejercicio de facultades de comprobación, ni tener créditos fiscales a su cargo. No estar publicado en las listas a que se refiere el artículo 69 del CFF, con excepción de la fracción VI relativo a los créditos condonados. No estar publicado en las listas a que se refieren el segundo y cuarto párrafos del artículo 69-B del CFF. No haber realizado operaciones con contribuyentes que hayan sido publicados en el listado a que se refiere el artículo 69-B, cuarto párrafo del CFF, salvo que hayas acreditado ante el SAT la materialidad de las operaciones que amparan los CFDI o que se autocorrigieron, exhibiendo en este caso la declaración o declaraciones complementarias que correspondan. Que el importe de tus ingresos, deducciones, el valor de actos o actividades, las retenciones, o el impuesto acreditable, que manifestaste en tus declaraciones de pagos provisionales, retenciones, definitivos o anuales, concuerden con los importes señalados en tus CFDI, expedientes, documentos o bases de datos que las autoridades fiscales, tienen en su poder o a las que tengan acceso, respecto de los últimos cinco ejercicios fiscales. Contar con buzón tributario activo. Que el domicilio para conservar la contabilidad, manifestado en la citada Forma RX sea localizable.

SEGUIMIENTO Y RESOLUCIÓN DEL TRÁMITE O SERVICIO		
¿Cómo puedo dar seguimiento al trámite o servicio?	¿El SAT llevará a cabo alguna inspección o verificación para emitir la resolución de este trámite o servicio?	
Presencial, en la Oficina del SAT donde presentaste el aviso, con el número de folio que se encuentra en la forma oficial RX.	Sí, orden de verificación al domicilio donde conserva la contabilidad, para determinar su localización.	
Resolución del trámite o servicio		
<ul style="list-style-type: none"> Si cumples con los requisitos y las condiciones, se actualiza la situación fiscal en el RFC de la persona moral. En caso de que no se actualice la situación fiscal, la resolución se envía a través del Oficio de rechazo por incumplimiento de requisitos o condiciones por buzón tributario. 		
Plazo máximo para que el SAT resuelva el trámite o servicio	Plazo máximo para que el SAT solicite información adicional	Plazo máximo para cumplir con la información solicitada
3 meses.	No aplica.	No aplica.
¿Qué documento obtengo al finalizar el trámite o servicio?	¿Cuál es la vigencia del trámite o servicio?	
<ul style="list-style-type: none"> Forma oficial RX “Formato de avisos de liquidación, fusión, escisión y cancelación al Registro Federal de Contribuyentes”, sellada. Acuse de información de trámite de actualización. En su caso, Oficio de rechazo por incumplimiento de requisitos o condiciones. 	Indefinida.	

Por lo anterior, cuando la autoridad requiere al contribuyente con cargas no previstas en las Leyes dichos actos carecen de la debida fundamentación y motivación conforme al artículo 16 de la Constitución

Política de los Estados Unidos Mexicanos:

“Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento”.

Y, a la par, al artículo 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación:

“Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos [...] IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate”

De los preceptos reproducidos se advierte que los actos de molestia requieren para ser legales, entre otros requisitos, estar fundados y motivados, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello esté facultado, expresándose, como parte de las formalidades esenciales, el carácter con el que la autoridad respectiva lo suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal facultad.

De lo contrario se dejaría al afectado en estado de indefensión, ya que al no conocer el apoyo que faculta a la autoridad para emitir el acto, ni el carácter con que lo emita, es evidente que no se le otorga la oportunidad de examinar si la actuación de ésta se encuentra, o no, dentro del ámbito competencial respectivo, y esté en aptitud de alegar, además de la ilegalidad del acto, la del apoyo en que se funde la autoridad para emitirlo en el carácter con que lo haga, pues bien puede acontecer que su actuación no se adecúe a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que éstos se hallen en contradicción con la ley secundaria o con la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos.

En materia administrativa, específicamente para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado, es necesario que en él se citen: a) Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que éste obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables, y b) Los cuerpos legales, y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado. Es aplicable al caso la jurisprudencia *P./J. 10/94, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que*

dice: "COMPETENCIA. SU FUNDAMENTACIÓN ES REQUISITO ESENCIAL DEL ACTO DE AUTORIDAD. -

Por lo anterior, para cumplir con la debida fundamentación de la competencia de la autoridad emisora del acto administrativo combatido es necesario que en el documento correspondiente se invoquen las disposiciones legales, acuerdo o decreto que otorgan las facultades a esa autoridad.

Conforme se ha revisado los artículos 27 y 31 del Código Fiscal de la Federación, así como el diverso 29 de su reglamento, en ningún momento aluden que por incumplimiento de los requisitos y condiciones previstos en la ficha de trámite 82/CFF del Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal, la presentación del aviso de cancelación en el RFC, deba considerarse como improcedente. Ya que como bien se sabe el anexo 1-A forma parte de la Resolución Miscelánea Fiscal y este únicamente contempla una diversidad de formatos para tramites fiscales por lo cual debe de tener su origen en una norma o disposición que habilite cada uno de esos formatos.

Un hecho importante es que los requisitos de procedibilidad de dicho aviso no pueden plasmarse en el formato anexo a la disposición general, sino establecerse por el legislador en alguna norma legal, lo cual derivaría para la autoridad hacendaria fundamentarse en la norma legal respectiva, y no así en la disposición general.

Por lo anterior y conforme a las condiciones señaladas en la ficha de tramite 82/CFF, en el sentido de sujetar la procedencia del Aviso de Cancelación en el RFC por liquidación de activos a que el Formato RX contenga la firma del liquidador, que el domicilio para conservar la contabilidad manifestado en la citada Forma RX sea localizable, no haber realizado operaciones con contribuyentes del listado 69-B y que, no existan omisiones, diferencias e incongruencias en la declaración por terminación anticipada pagos provisionales, retenciones, definitivos, anuales, ingresos, egresos y retenciones en relación con sus CDFI, expedientes, documentos, o bases de datos que lleven las autoridades fiscales, tengan en su poder o a las que tengan acceso, transgrede a todas luces los principios de supremacía y reserva de ley, dado que el aspecto va más allá de lo preceptuado en la legislación aplicable, esto al incluir requisitos de procedibilidad de trámite, cuyo tratamiento corresponde abordarse exclusivamente en ley. Por lo cual los requisitos en la aludida ficha de trámite 82/CFF, contrarían, modifican y/o exceden lo dispuesto en los preceptos legales que prevén su existencia, es decir, los numerales 27 y 31 del Código Fiscal de la Federación y 29 de su reglamento.

Es importante destacar, que en el principio de legalidad tributaria se encuentra inmerso el principio de reserva de Ley que se traduce, en esencia, en que algunas materias específicas solamente pueden ser reguladas a través de una Ley formal y materialmente legislativa. Así, doctrinalmente se ha clasificado al principio de reserva de Ley en absoluta y en relativa.

La reserva absoluta se presenta cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la Ley formal, esto es, la materia reservada no puede ser regulada a través de otras fuentes. En nuestro caso, a la Ley emitida por el Poder Legislativo, sea Federal o Local.

La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes regulen parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la Ley sea quien determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse. Esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la Ley haya establecido para la materia normativa. La Ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. En esta hipótesis, no se excluye la posibilidad de que las Leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sin que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador.

Es importante señalar que la SCJN, al interpretar el contenido de la fracción IV, del artículo 31, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, llegó a la conclusión de que en materia tributaria la reserva es relativa, según se desprende del criterio siguiente: **“Registro 197375, Pleno, Novena Época, Administrativa, Constitucional, P. CXLVIII/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, noviembre de 1997, página 78, Aislada. LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY”**.

Asimismo, cabe destacar que si bien las reglas generales administrativas pueden regular obligaciones, también lo es que éstas no deben ir más allá ni rebasar lo dispuesto en la respectiva cláusula habilitante, lo que implica que las referidas disposiciones de observancia general sí pueden vincular a los gobernados, siempre y cuando respeten los principios constitucionales que norman su expedición y, además, la obligación respectiva tenga sustento en un acto formalmente legislativo o reglamentario.

Esto es, la potestad para emitir reglas generales administrativas que establezcan obligaciones a los gobernados está vinculada a lo dispuesto en las leyes, es decir a los actos formal y materialmente legislativos, por lo que dichas obligaciones serán válidas siempre y cuando el legislador haya tenido la intención de que en un específico ámbito las obligaciones de los gobernados se prevean en una regla general administrativa.

Así, que al incluirse en la ficha precisada diversas condiciones o requisitos que no derivan del marco legal y reglamentario aplicable, queda evidenciado que la autoridad fiscal rebasó lo dispuesto en la cláusula habilitante de la que deriva la regulación reclamada, porque en el artículo 31, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, el legislador habilitó a la autoridad fiscal para desarrollar mediante la Resolución Miscelánea Fiscal en análisis, la información que los contribuyentes debían proporcionarle en relación con el aviso de inicio de liquidación, no así para el establecimiento de condiciones para su procedencia.

Conclusión

En conclusión, la ficha de trámite 82/CFF no puede sustentar la improcedencia del aviso de cancelación en el RFC, ya que esta no se establece en algún precepto legal del Código Fiscal de la Federación o su reglamento. Por lo cual la autoridad no puede condicionar a la solicitante adjuntar su solicitud el formato RX con firma del liquidador, ya que esto conllevaría a que no se acredite el supuesto establecido por la ley, tornándose ilegal dicho rechazo.

Glosario

CFF:	Código Fiscal de la Federación.
SCJN:	Suprema Corte de Justicia de la Nación.
RFC:	Registro Federal de Contribuyentes.
SAT:	Servicio de Administración Tributaria.

Bibliografía

SALA REGIONAL SUR DEL ESTADO DE MÉXICO Y AUXILIAR, CON SEDE EN LA CIUDAD DE TOLUCA, ESTADO DE MÉXICO. EXPEDIENTE: 558/20-29-01-1

TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA. SEGUNDA SALA REGIONAL DEL NORESTE EXPEDIENTE: 3591/22-06-02-9

Amparo Directo en revisión 2025/2022 SCJN

“Registro 197375, Pleno, Novena Época, Administrativa, Constitucional, P. CXLVIII/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, noviembre de 1997, página 78, Aislada.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación

Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023

P./J. 10/94, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que dice: “COMPETENCIA. SU FUNDAMENTACIÓN ES REQUISITO ESENCIAL DEL ACTO DE AUTORIDAD.

—
http://omawww.sat.gob.mx/normatividad_RMF_RGCE/Paginas/documentos/rmf/compiladas/Compilado_Primer_Modificacion_al_Anexo_1-A_de_la-Resolucion_Miscelanea_Fiscal_para_2023.pdf

Ilegalidad de las notificaciones carentes del debido huso horario en México

Autor:



Lic.en D., C.P. y M. D. E. Jorge Alberto Verdalett Torres

Trayectoria:

Licenciado en Derecho, por la Facultad de Derecho, de la Universidad Veracruzana, Xalapa, Veracruz. Licenciado en Contaduría Pública por la Universidad Privada del Sur de México. Maestro en Derecho Empresarial por la Universidad Privada del Sur de México. Doctorando en Administración por la Universidad Privada del Sur de México. Perito en Criminalística (INFA). Abogado del Fisco en la S.H.C.P. Jefe de área Hacendaría en la S.H.C.P. Jefe de la Oficina Federal de Hacienda 042 en la S.H.C.P., Abogado Hacendario en el SAT, Subadministrador “2” de Asistencia al Contribuyente en el Sistema de Administración Tributaria (SAT). Catedrático Universitario”. y Asesor Jurídico Fiscalista de diversas empresas Privadas. Presidente de la Barra Nacional de Abogados Fiscalistas de México, A.C. 2019-2024. Jveto@hotmail.com

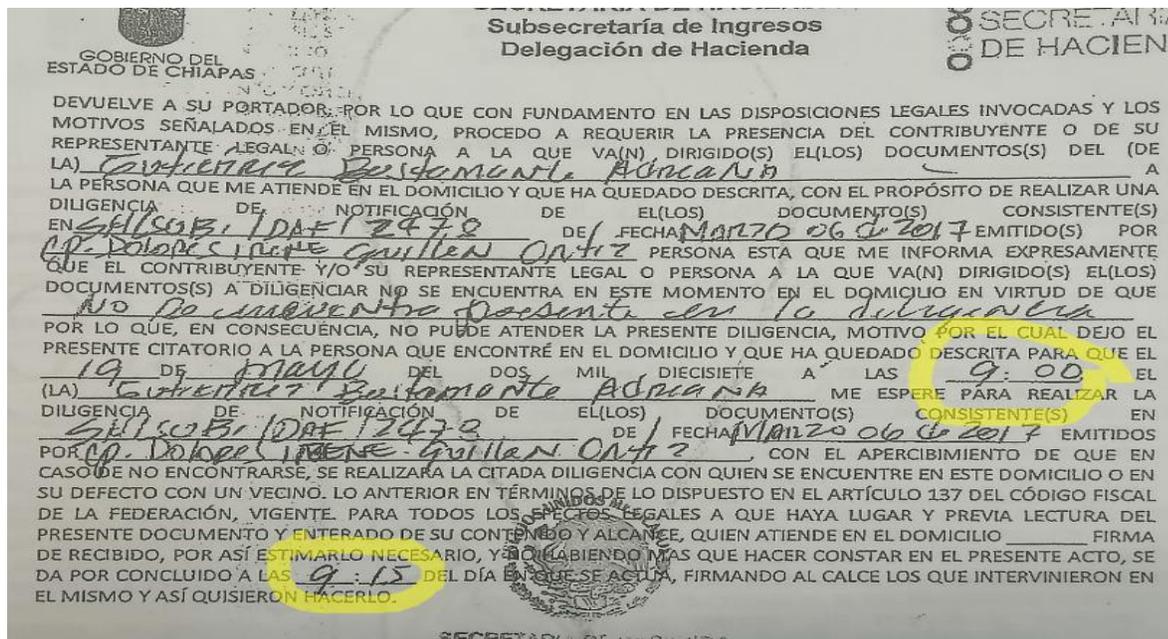
“Del latín horarius, el término horario hace referencia a aquello que tiene relación o que pertenece a las horas. Su uso más habitual está vinculado al periodo temporal durante el que se lleva a cabo una actividad. Es evidente que, para comprender la noción de horario, hay que entender el concepto de tiempo”^{1*} y como tal debemos entender que el tiempo proviene (del latín tempus) es una magnitud física con la que se mide la duración o separación de acontecimientos. ² y por lo general se expresa en segundos, minutos, horas, días, semanas, meses y años

En una diligencia practicada por un ejecutor fiscal intentado cobrar a través del procedimiento administrativo de ejecución, un crédito fiscal, a través de un supuesto REQUERIMIENTO DE PAGO de fecha 06 de marzo de 2017, supuestamente diligenciado el 19 de mayo de 2017, previo citatorio dejado con fecha 18 de mayo de 2017, el cual es ilegal y violatorio en contra de los derechos fundamentales o garantías constitucionales 14 y 16, y contrariando a lo establecido en los numerales 5º, 11º, y 137 del Código Fiscal de la Federación, ello en virtud de que se violenta las formalidades esenciales establecidas para las notificaciones fiscales.

Lo anterior, es así, ya que del simple análisis que se le practique al CITATORIO sujeto a revisión supuestamente levantado el 18 de mayo de 2017, se observa que el mismo fue dejado con un TERCERO, a quien el notificador quien aduce que al no encontrarme le comunica al tercero que deja dicho citatorio para que lo espere a las 9.00 del 19 de mayo de 2017, y cierra el acta a las 9.15 del día en que se actúa.

.....o es, que la ilegalidad del acto denominado citatorio del 18 de mayo de 2017 está en la falta de certeza jurídica ya que ocasiona principalmente estado de incertidumbre y estado de indefensión en el particular gobernado al NO indicar con meridiana claridad la HORA debía esperar al notificador. y la HORA en que inicio la supuesta diligencia.

Tal y como se observa de la foja en revisión en el cual textualmente consta mi dicho:



Es decir, del análisis al estudio de los preceptos del código fiscal de la federación, tales como 5º, 11º, y 137 establecen que las disposiciones que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones, serán de aplicación ESTRUCTA, luego tenemos el artículo 13 del ordenamiento tributario invocado el cual establece que “La práctica de diligencias por las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y HORAS, hábiles”...y por su parte el numeral 137 del citado código tributario establece que “cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejara citatorio en el domicilio, sea para que espere a una HORA fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse”....(el énfasis es nuestro).

Lo anterior, refleja que dichos preceptos legales literalmente establecen una formalidad como la de indicar aparte del número LA HORA o en un conjunto en que debe atenderse por el gobernado y la misma debe ser con meridiana claridad sin que cause un estado de incertidumbre ante la omisión de dicha premisa legal, aquí el acto impugnado carece de esa legalidad al indicar que la espera es a las 9.00 y cierra el acta a las 9.15 omitiendo el vocablo de HORA el cual debe indicar en todo momento dentro de sus escrito a fin de no crear incertidumbre como realmente sucede dentro de un citatorio que indica esperar a las 9.00 de qué.? En un horario normal de 24 horas podría ser 9.00 am (antes meridiano) o 9.00 pm (pasado meridiano), y en términos del horario militar serían las 900 y las 915, pero ello no indica un horario estándar o normal, porque visitadora o ejecutora no está bajo ese huso horario castrense sino el horario normal o estándar tal y como lo refieren los preceptos legales fiscales antes invocados, y el sistema horario de 24 horas es una convención de medición del tiempo en la que el día se desarrolla de mediodía a medianoche y está dividido en 24 horas, indicado por la cantidad de horas contadas a partir de la medianoche. y el propio numeral 11º del código tributario establece un horario para diligencias entre las 7:30 y las 18:00 horas sin olvidar los dos puntos que dividen la hora con los minutos. No obstante, la Ley Federal del Trabajo en sus artículos 60 y 61 establece las jornadas laborales Diurna, Nocturna y Mixta y en todas ellas se establece la hora como referencia después del número arábigo tal y como se constata:

Código Fiscal de la Federación

Artículo 5.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta.

Artículo 13.- La práctica de diligencias por las autoridades fiscales deb..... efectuarse en días y horas hábiles, que son las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas. Una diligencia de notificación

iniciada en horas hábiles podrá concluirse en hora inhábil sin afectar su validez. Tratándose de la verificación de bienes y de mercancías en transporte, se considerarán hábiles todos los días del año y las 24 horas del día.

Artículo 137.- Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días, a las oficinas de las autoridades fiscales.

Ley Federal del Trabajo

Artículo 60

Jornada diurna es la comprendida entre las seis y las veinte horas.

Jornada nocturna es la comprendida entre las veinte y las seis horas.

Jornada mixta es la que comprende períodos de tiempo de las jornadas diurna y nocturna, siempre que el período nocturno sea menor de tres horas y media, pues si comprende tres y media o más, se reputará jornada nocturna.

Artículo 61

La duración máxima de la jornada será: ocho horas la diurna, siete la nocturna y siete horas y media la mixta.

En tratándose de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, el citatorio será siempre para la espera antes señalada y, si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino. (Conforme al Código Fiscal de la Federación vigente al momento de la afectación jurídica) En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio de instructivo que se fijará en lugar visible de dicho domicilio, (hoy por Estrados), debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina exactora.

Conclusiones

Es pues, que aplicando el principio de estricto derecho en materia procesal, deben ser tomados en consideración tal y como se encuentra establecido en la norma y, si los preceptos tributarios 13° y 137 indican que debe indicarse la HORA en que deba celebrarse la diligencia y por hora no solamente debe citarse el número arábigo sino también la palabra clara y precisa y en conjunto 09:00 HORAS, 09:15 HORAS o en su defecto 09:00 am o 09:15 am, el uso de las abreviaturas AM y PM que en inglés vienen del latín: am o a.m. es la abreviatura de ante meridiem, antes del mediodía (antes del meridiano) y pm o p.m. significa post meridiem, después del mediodía. Esta distinción es muy eficaz para saber si nos estamos refiriendo a las primeras 12 horas del día o a las siguientes 12 horas, después de las 12 del mediodía. De esta manera, además de evitar equívocos, no se usa el sistema de horas de 1 a 24, que puede quedar más forzado en el habla oral. Por ejemplo, decir en inglés que We will have a meeting at fourteen no es tan común como expresarlo así: We will have a meeting at two A.M.*3 Ambas maneras son correctas y con las dos nos entenderá todo el mundo, pero sin usar am y pm en inglés puede parecer que usamos una manera de decir las horas al estilo “militar”. lo mismo ocurre si se omite la palabra de HORAS.

Es claro que al haber omitido el notificador dichas palabras indicadores del huso horario conlleva a causar una incertidumbre en el gobernado y un estado de indefensión al desconocer la hora que pretendía celebrar la diligencia, es por ello que tanto el CITATORIO DE FECHA 18 DE MAYO DE 2017, ES ILEGAL Y POR CONSIGUIENTE también las actuaciones posteriores a ello, al encontrarse viciado el procedimiento de la notificación, y cualquier documento que hayan dejado no puede causar afectación jurídica sino un aparente estado de derecho, en virtud de que no ha nacido en la vida jurídica, al provenir de un documento viciado y con afectaciones legales que no cumplió con las formalidades escritas para las notificaciones.

La S.C.J.N. ha establecido el criterio de que “El estricto derecho ha sido un factor de importancia innegable para conservar la seguridad jurídica, debido a que, si desapareciera, se colocaría a la contraparte del quejoso en un estado de indefensión frente a las apreciaciones officiosas del órgano de control que determinaría la protección federal.”

Por ello es y deben ser considerado ilegal todas las diligencias emanadas de las autoridades fiscales y administrativas que carezcan del indicativo de la HORA o de las iniciales AM o PM según sea el caso de las cuales las primeras se encuentra establecidas en todas las normas jurídicas antes citadas.

Bibliografía

1*.- Pérez Porto, J., Gardey, A. (26 de marzo de 2009). *Horario - Qué es, usos, definición y concepto*. Definición de. Última actualización el 19 de enero de 2023. Recuperado el 22 de septiembre de 2023 de <https://definicion.de/horario/>

2*.- Wikipedia.

3*.-<https://whatsup.es/blog/am-y-pm-en-ingles-diferencia-como-usarlos#:~:text=AM%20y%20PM%20en%20ingl%C3%A9s%20vienen%20del%20lat%C3%ADn%3A%20am%20o,post%20meridiem%2C%20despu%C3%A9s%20del%20mediod%C3%ADa.>



Impuestos aplicables a los escritores de libros
Regalías, derechos de autor y comercialización de las obras

“La ley es justa hasta que señala algo diferente a lo que pienso”.

Luis Miguel Zavala López

Autor:



Post – Dr. Luis Miguel Zavala López

Trayectoria:

Es contador público de la Universidad de Guanajuato con maestría y Doctorado en Fiscal, además de un Post-Doctorado en Educación; ha ejercido la profesión por más de 25 años en empresas transnacionales. Fue presidente del Colegio de Contadores Públicos de San Miguel de Allende, A.C., en el ámbito internacional es integrante de la Comisión Tributaria de la Asociación Interamericana de Contabilidad; ha sido catedrático, lo mismo que expositor a nivel internacional. Es autor, coautor y coordinador de 4 libros; ha colaborado en publicaciones especializadas como PAF, Práctica Fiscal (Taxx), Thomson Reuters-Dofiscal, y otras a nivel internacional. Es delegado Estatal para Guanajuato de la Barra Nacional de Abogados Fiscalistas.

Antecedentes

La escritura ha sido una actividad practicada desde los tiempos más remotos, incluso en la prehistoria a través de las pinturas rupestres y pergaminos. Con la globalización, cada vez más personas se incorporan al hábito de escribir, tanto por motivos de enseñanza, por situaciones económicas, por prestigio o simplemente por el gusto de hacerlo. Cuando el motivo es relacionado con la obtención de un fruto económico, es donde entra el tema tributario para su regulación.

Se ha vuelto cada vez más común que nazca el interés en las personas por escribir libros, curiosamente, hay poca literatura sobre el correspondiente pago de impuesto, siendo este el motivo fundamental del surgimiento del presente documento.

Delimitación y enfoque

El objetivo del documento es resumir las disposiciones legales más comunes para facilitar su cumplimiento.

- Los derechos de autor son un bien intangible. Las regalías son el fruto de “usar” ese bien.
- El impuesto se paga por la regalía, no por el derecho de autor.
- Si se escribe un libro y se registra el derecho de autor, pero no se comercializa ni se explota de ningún modo, no existirá impuesto.
- El derecho de autor no genera un impuesto por sí mismo, lo que lo genera es su “explotación”.

Fundamento Legal

- Definición de derecho de autor: se origina en el artículo 11 de la Ley Federal de Derechos de Autor:

“Artículo 11.- El derecho de autor es el reconocimiento que hace el Estado en favor de todo creador de obras literarias y artísticas previstas en el artículo 13 de esta Ley, en virtud del cual otorga su

protección para que el autor goce de prerrogativas y privilegios exclusivos de carácter personal y patrimonial. Los primeros integran el llamado derecho moral y los segundos, el patrimonial.

- Definición de regalía: es la remuneración económica generada por el uso o explotación de las obras, incluyendo libros (Art. 8 del Reglamento de la Ley Federal de Derechos de autor):

“Artículo 8o.- Para los efectos de la Ley y de este Reglamento, se entiende por regalías la remuneración económica generada por el uso o explotación de las obras, interpretaciones o ejecuciones, fonogramas, videogramas, libros o emisiones en cualquier forma o medio.”

- Bienes muebles: Los derechos de autor son considerados bienes muebles de acuerdo con el artículo 758 del código civil federal:

“Artículo 758.- Los derechos de autor se consideran bienes muebles.”

Fundamento Fiscal:

Es por lo anteriormente expuesto que las leyes de ISR e IVA lo que gravan es la regalía y no el derecho de autor, porque la regalía es la actividad generadora de riqueza y el derecho de autor es solo un bien.

1.- Impuesto Sobre la renta:

La regalía es catalogada como una “actividad empresarial” conforme al artículo 101 fracción VIII de la Ley del ISR:

*“Artículo 101. Para los efectos de esta Sección, se consideran ingresos acumulables por la realización de **actividades empresariales** o por la prestación de servicios profesionales, además de los señalados en el artículo anterior y en otros artículos de esta Ley, los siguientes:*

VIII. Los obtenidos **por la explotación de obras escritas**, fotografías o dibujos, **en libros**, periódicos, revistas o en las páginas electrónicas vía Internet, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales y **en general cualquier otro que derive de la explotación de derechos de autor.**”

El artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación reconfirma la definición de regalías al indicar:

*Artículo 15-B.- Se consideran **regalías**, entre otros, **los pagos** de cualquier clase por **el uso** o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, **derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas ...***

Una vez determinado que las regalías son consideradas una actividad empresarial, el artículo 113-E de la ley del ISR permite que las actividades empresariales paguen el impuesto en el régimen fiscal denominado RESICO (Régimen Simplificado de Confianza):

*“Artículo 113-E. Los contribuyentes personas físicas que realicen únicamente **actividades empresariales**, profesionales u otorguen el uso o goce temporal de bienes, **podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección***

Para efectos del ISR, no se pagará impuesto hasta cierta cantidad, según lo establece el artículo 93-XXIX:

*“Artículo 93. **No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:***

*XXIX. Los que se obtengan, **hasta el equivalente de veinte salarios mínimos** generales del área geográfica que corresponda al contribuyente elevados al año, por permitir a terceros la publicación de **obras escritas de su creación en libros**, periódicos o revistas, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales de su creación, siempre que los libros, periódicos o revistas, así como los bienes en los que se contengan las grabaciones, se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos por estos conceptos y siempre que el creador de la obra expida por dichos ingresos el comprobante fiscal respectivo. **Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.**”*

La exención antes descrita es aplicable aún y cuando el libro no se haya inscrito en el Registro Público del Derecho de Autor.

Para calcular la exención se utilizará la UMA (Unidad de Medida y Actualización) en lugar de salarios mínimos, según lo establecido por la Constitución en su artículo 123, apartado A, fracción VI además del artículo 2, inciso III de la Ley para Determinar el Valor de la Unidad de Medida y Actualización:

“Artículo 123. Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social de trabajo, conforme a la ley.

A. *Entre los obreros, jornaleros, empleados domésticos, artesanos y de una manera general, todo contrato de trabajo:*

VI. *Los salarios mínimos que deberán disfrutar los trabajadores serán generales o profesionales. Los primeros regirán en las áreas geográficas que se determinen; los segundos se aplicarán en ramas determinadas de la actividad económica o en profesiones, oficios o trabajos especiales. **El salario mínimo no podrá ser utilizado como índice, unidad, base, medida o referencia para fines ajenos a su naturaleza.**”*

“Artículo 2. Para efectos de lo dispuesto en la presente Ley, se entenderá por:

III. *UMA: A la Unidad de Medida y Actualización que se utiliza como unidad de cuenta, índice, base, medida o referencia para determinar la cuantía del pago de las obligaciones y supuestos previstos en las leyes federales, de las entidades federativas y de la Ciudad de México, así como en las disposiciones jurídicas que emanen de dichas leyes.”*

La exención no podrá usarse si el autor es trabajador subordinado, asimilado, o socio o accionista en más del 10% de quien le paga la regalía; tampoco cuando el libro no se enajene al público, como indica el mismo artículo 93-XXIX, segundo párrafo:

“La exención a que se refiere esta fracción no se aplicará en cualquiera de los siguientes casos:

-
- a) *Cuando quien perciba estos ingresos obtenga también de la persona que los paga ingresos de los señalados en el **Capítulo I** de este Título.*
- b) *Cuando quien perciba estos ingresos sea **socio o accionista en más del 10%** del capital social de la persona moral que efectúa los pagos.*
- c) *Cuando se trate de ingresos que deriven de ideas o frases publicitarias, logotipos, emblemas, sellos distintivos, diseños o modelos industriales, manuales operativos u obras de arte aplicado.*

*No será aplicable lo dispuesto en esta fracción cuando los ingresos se deriven de la explotación de las obras escritas o musicales de su creación en actividades empresariales distintas a la **enajenación al público** de sus obras, o en la prestación de servicios.”*

La razón por la que la norma anterior excluye a los trabajadores y socios de las editoriales es para evitar que se disfracen parte de los salarios o dividendos como pago de regalías, lo que generaría un pago de impuestos menor.

Si el autor excede los ingresos o incumple alguno de los otros requisitos para tributar en el RESICO, entonces tendrá que tributar en el régimen general (como coloquialmente se le conoce), que se ubica en el Título IV, capítulo II, sección I de la Ley del ISR, como persona física con actividades empresariales y profesionales.

Venta de libros directamente por el autor, sin intermediarios:

El artículo 93-XXIX, en supralíneas copiado, solo aplica a los ingresos por “regalías”, en otras palabras, si el autor del libro lo vende directamente, sin intermediarios, **no habrá exención**. La ley solo indica que no se pagará impuesto por: “*Los que se obtengan **por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros***”, en ninguna parte del artículo indica que aplica a la “venta” del libro realizada por el propio autor (solo incluye “el ‘permitir a terceros”, no para comercializarlo él mismo).

Retención del 10% de ISR por regalías:

No existirá retención mientras no se rebase la exención de las 20 UMAs. Una vez se rebase, es **obligación del autor** avisar a la persona moral para que inicie con las retenciones. Artículo 159 párrafos 3 y 4, del Reglamento del ISR:

*“Las personas que efectúen pagos de derechos de autor a los creadores de obras, por los conceptos previstos en el artículo 93, fracción XXIX de la Ley, **no les efectuarán la retención del 10%** a que se refiere el artículo 106, párrafo último de la Ley, por los pagos que les hagan, cuando la suma de los pagos efectuados desde el 1 de enero del año de que se trate y hasta la fecha del pago en el mismo año **no exceda de la cantidad equivalente a veinte salarios mínimos** generales del área geográfica donde resida el autor, elevados al año; por la parte que exceda deberán efectuar la retención de referencia.”*

*Para efectos del párrafo anterior, **los contribuyentes deberán informar a las personas que efectúen los pagos de derecho de autor, cuando sus ingresos excedan del equivalente de veinte salarios mínimos** generales del área geográfica donde resida el autor, elevados al año.”*

Hace sentido que la obligación de informar recaiga en el autor porque la persona moral desconoce si aquel recibe regalías de alguien más.

Ejemplos de pagos provisionales:

A continuación, se presenta un ejemplo de los pagos provisionales de un autor persona física que decide tributar como “actividades empresariales y profesionales” o también denominado régimen general, contenido en el capítulo II sección I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Esta persona es autor de un libro que lo entregó a una editorial para su edición y venta, cobrando únicamente regalías por la explotación comenzando a recibir ingresos a partir del mes de septiembre 2023.

Pagos provisionales cuando se tribute en el capítulo II, sección I. Ley ISR.

De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales (Régimen General)

(Ejemplo si el autor cobra Regalías)

	<u>Sep</u>	<u>Oct</u>	<u>Nov</u>	<u>Dic</u>
Ingresos del mes	\$ 232,000	\$ 232,000	\$ 232,000	\$ 232,000
Ingresos acumulados	232,000	464,000	696,000	928,000
(-) Exención 20 UMAs	702,022	702,022	702,022	702,022
Deducciones del mes	15,000	15,000	15,000	15,000
Deducciones acumuladas	15,000	30,000	45,000	60,000
(x) % proporción de no deducibilidad (Art 28-II LISR	100%	100%	100%	76%
(-) Deducciones autorizadas (Proporción)				14,611
(-) PTU pagada	0	0	0	0
(-) Pérdidas de ejercicios ant.	0	0	0	0
(=) Base	0	0	0	211,367.73
(-) Límite inferior				185,852.58
(=) Excedente				25,515.15
(x) % sobre excedente				21.36%
(=) Impuesto marginal				5,450.04
(+) Cuota Fija				19,682.13
(=) Impuesto				25,132 2.7%
(-) Retenciones del mes				22,598
(-) retenciones acumuladas				22,598
(-) Pagos provisionales ant.				0
(=) Importe a cargo o (favor)				<u>2,534</u>

Ahora bien, utilizando el mismo ejemplo, pero el autor decide vender su libro en lugar de cobrar regalías y decide tributar también en el régimen de "actividades empresariales y profesionales". Se asume que las deducciones autorizadas representan un 50% de los ingresos, solo es un supuesto hipotético, cada caso será diferente.

Pagos provisionales cuando se tribute en el capítulo II, sección I. Ley ISR.

De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales (Régimen General)

(Ejemplo si el autor decide editar y vender su libro él mismo)

	<u>Sep</u>	<u>Oct</u>	<u>Nov</u>	<u>Dic</u>	
Ingresos del mes	\$ 232,000	\$ 232,000	\$ 232,000	\$ 232,000	
Ingresos acumulados	232,000	464,000	696,000	928,000	
(-) Exención 20 UMAs	N/A	N/A	N/A	N/A	
Deducciones del mes	116,000	116,000	116,000	116,000	
Deducciones acumuladas	116,000	232,000	348,000	464,000	
(x) % proporción de no deducibilidad (Art 28-II LISR)	0%	0%	0%	0%	
(-) Deducciones autorizadas (Proporción)	116,000	232,000	348,000	464,000	
(-) PTU pagada	0	0	0	0	
(-) Pérdidas de ejercicios ant.	0	0	0	0	
(=) Base	116,000.00	232,000.00	348,000.00	464,000.00	
(-) Límite inferior	100,152.10	154,877.11	343,601.40	374,837.89	
(=) Excedente	15,847.90	77,122.89	4,398.60	89,162.11	
(x) % sobre excedente	16.00%	21.36%	23.52%	23.52%	
(=) Impuesto marginal	2,535.66	16,473.45	1,034.55	20,970.93	
(+) Cuota Fija	8,042.67	16,401.80	55,045.32	60,049.40	
(=) Impuesto	10,578	32,875	56,080	81,020	8.7%
(-) Retenciones del mes					
(-) retenciones acumuladas					
(-) Pagos provisionales ant.		10,578	32,875	56,080	
(=) Importe a cargo o (favor)	10,578	22,297	23,205	24,940	

Un tercer ejemplo será abordado, con el cambio de que en esta ocasión el autor puede y decide tributar en el Régimen Simplificado de Confianza (RESICO) contenido en el capítulo II, sección IV de la Ley del Impuesto Sobre la renta. No aplica deducciones de acuerdo al artículo 113-E quinto párrafo.

Pagos provisionales cuando se tribute en el capítulo II, sección IV. Ley ISR.

Del Régimen Simplificado de Confianza (RESICO)

	<u>Sep</u>	<u>Oct</u>	<u>Nov</u>	<u>Dic</u>	
Ingresos del mes	\$ 232,000	\$ 232,000	\$ 232,000	\$ 232,000	
(x) % ISR RESICO	2.5%	2.5%	2.5%	2.5%	
(=) ISR por pagar	5,800	5,800	5,800	5,800	23,200

2.- Impuesto al Valor Agregado:

IVA de los ingresos obtenidos por regalías:

Las regalías se encuentran exentas de acuerdo al artículo 15-XVI-b de la Ley del IVA:

Artículo 15.- No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

*XVI.- Por los que **obtengan** contraprestaciones **los autores** en los casos siguientes:*

*b) **Por transmitir temporalmente los derechos patrimoniales u otorgar temporalmente licencias de uso a terceros, correspondientes a obras de su autoría a que se refieren las fracciones I a VII, IX, X, XII, XIII y XIV del artículo 13 y el artículo 78 de la Ley Federal del Derecho de Autor, que estén inscritas en el Registro Público del Derecho de Autor de la Secretaría de Educación Pública.***

Específicamente hablando de regalías sobre libros, y en alcance con lo citado en el artículo anterior, la Ley Federal de Derechos de Autor indica lo siguiente:

"Artículo 13.- Los derechos de autor a que se refiere esta Ley se reconocen respecto de las obras de las siguientes ramas:

Fracción I.- Literaria;

Con la lectura del artículo 13, queda claro que las obras literarias están incluidas en la exención del artículo 15 de la Ley del IVA.

Cabe resaltar que la exención de IVA no aplicará cuando los derechos de autor "**NO**" fueron **previamente registrados**, tal como lo especifica la ley en su artículo 15 fracción XVI inciso b) (arriba transcrito) al indicar: *que estén inscritas en el Registro Público del Derecho de Autor de la Secretaría de Educación Pública.*

IVA en los ingresos obtenidos por enajenación de libros

Por otro lado, cuando el autor decide “NO” entregar su libro a una editorial y, por el contrario, **él mismo lo edita y lo vende**, entonces no recibirá ingresos por regalías, sino por enajenación de libros, en este caso, la tasa de IVA aplicable es del 0%.

Diferencia entre la tasa 0% de IVA y la exenta

A primera instancia, pareciera que es lo mismo la tasa 0% que la exenta, sin embargo, la gran diferencia es que el autor puede solicitar a las autoridades el reembolso (devolución) del IVA que él pagó a sus proveedores. Ejemplo, cuando el autor desembolsa \$1,160 pesos en papelería, (\$1,000 de papelería + \$160 de IVA = \$1,160), en este caso, el autor puede pedirle al SAT que le devuelva los \$160 pesos. Por el contrario, cuando el ingreso está “exento”, ese IVA no se podrá solicitar en devolución y el autor debe absorber ese costo.

Tratamiento del IVA en la enajenación de libros

Hay tres formas de comercializar los libros:

- a) Cuando los edita y vende el propio autor,
- b) Cuando el autor no edita ni tampoco vende los libros, solo autoriza a una editorial para que esta lo edite y comercialice, recibiendo el autor solo el pago de una regalía a cambio,
- c) Cuando las librerías los compran a las editoriales y después los revenden.

En los casos del inciso a), le corresponde una tasa 0% de IVA. Art 2-A, I, i).

En los casos del inciso b), le corresponde una tasa 0% de IVA. Art 2-A, I, i).

En los casos del inciso c), le corresponde una tasa exenta de IVA. Art 9-III.

Enajenación de libros a tasa 0% de IVA

*Artículo 2o.-A.- El impuesto se calculará aplicando la **tasa del 0%** a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:*

I.- La enajenación de:

i).- **Libros, periódicos y revistas, que editen los propios contribuyentes.** Para los efectos de esta Ley, se considera libro toda publicación, unitaria, no periódica, impresa en cualquier soporte, cuya edición se haga en un volumen o en varios volúmenes. Dentro del concepto de libros, no quedan comprendidas aquellas publicaciones periódicas amparadas bajo el mismo título o denominación y con diferente contenido entre una publicación y otra.

Enajenación de libros a tasa exenta de IVA

Artículo 9o.- No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

III.- **Libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra, que realice su autor.**

Ejemplos

Para facilitar el entendimiento se agregan algunos ejemplos:

- **Ejemplo #1:** El autor cede temporalmente los derechos de explotación a una compañía editorial. La editorial edita y comercializa el libro. La editorial paga regalías al autor por cada libro enajenado. El libro fue registrado ante Registro Público del Derecho de Autor. Algunas librerías compran libros para revenderlos en sus tiendas.
 - Situación fiscal para el autor por las regalías recibidas:
 - Exento parcialmente de ISR. Art 93-XXIX LISR.
 - Exento para IVA. Art 2-A, I, i) de la LIVA
 - Situación fiscal para la editorial:
 - Gravado para ISR.
 - Tasa 0% de IVA. Art 2-A, I, i)
 - Situación fiscal para la librería por revender los libros:

- Gravado para ISR.
 - Exento de IVA. Art 9-III
-
- Ejemplo #2: El autor no cede los derechos de explotación, sino que él mismo edita y vende su libro. El libro fue registrado ante Registro Público del Derecho de Autor. Algunas librerías compran libros para revenderlos en sus tiendas.
 - Situación fiscal para el autor por la venta del libro:
 - Gravado para ISR. No le aplica la exención del art 93-XXIX LISR porque aquella solo libera del pago a los ingresos por regalías al indicar “*Los que se obtengan (...) por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros*”.
 - Tasa 0% de IVA. Art 2-A, I, i), porque el autor es el mismo que lo edita.
 - Situación fiscal para la librería por revender los libros:
 - Gravado para ISR.
 - Exento de IVA. Art 9-III

Conclusiones

Las leyes son muy nobles con los escritores al mantener las regalías exentas del Impuestos al Valor Agregado y tener una exención parcial para Impuesto Sobre la Renta cuando se tribute en el régimen de las actividades profesionales (régimen general), sin embargo, y como fue abordado en el artículo, existen algunas circunstancias que pueden hacer perder los beneficios fiscales, lo que me lleva a recomendar que, antes de realizar cualquier actividad lucrativa, se debe tener un acercamiento con un experto fiscalista que avale el plan de acción; un error puede ocasionar el pago de impuestos innecesarios. Es de resaltar que el autor también tiene la opción de tributar como Régimen Simplificado de Confianza (RESICO), si reúne las características.

Glosario

LISR: Ley del Impuesto Sobre la Renta

ISR:	Impuesto Sobre la Renta
LIVA:	Ley del Impuesto al Valor Agregado
IVA	Impuesto al Valor Agregado
CFF	Código Fiscal de la Federación
LFDA:	Ley Federal de Derechos de Autor
RLFDA:	Reglamento de la Ley Federal de Derechos de Autor
CCF:	Código Civil Federal
CPEUM:	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
UMA:	Unidad de Medida y Actualización
RESICO:	Régimen Simplificado de Confianza

Bibliografía

Congreso de la Unión (2023). *Ley del Impuesto Sobre la Renta*. México: Congreso de la Unión.

Congreso de la Unión (2023). *Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta*. México: Congreso de la Unión.

Congreso de la Unión (2023). *Ley del Impuesto al Valor Agregado*. México: Congreso de la Unión.

Congreso de la Unión (2023). *Código Fiscal de la Federación*. México: Congreso de la Unión.

Congreso de la Unión (2023). *Ley Federal de Derechos de Autor*. México: Congreso de la Unión.

Congreso de la Unión (2023). *Reglamento de la Ley Federal de Derechos de autor*. México: Congreso de la Unión.

Congreso de la Unión (2023). *Código Civil Federal*. México: Congreso de la Unión.

Congreso de la Unión (2023). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. México: Congreso de la Unión.

Congreso de la Unión (2023). *Ley para Determinar el Valor de la Unidad de Medida y Actualización*. México: Congreso de la Unión.

Conclusiones generales

La presente obra plasma una gama muy variada de temas tributarios donde cada autor seleccionó el tema manteniendo dos premisas fundamentales, la primera, que sea de actualidad y la segunda, que vaya acorde con su mayor área de experiencia, generando un doble impacto.

Una vez más es demostrado que la materia tributaria es muy vasta; los análisis aquí documentados van desde los temas básicos sobre los que se sostiene la contabilidad y lo fiscal, como son las Normas de Información Financiera, y donde fueron documentadas las consecuencias que un asiento contable puede llegar a desencadenar, como hasta temas internacionales como es el caso de los paraísos fiscales en el mundo, demostrando que el mundo se unifica en materia tributaria.

Temas como el de la “materialidad” y la “razón de negocios”, eran temas que hace unas décadas no pasaban por nuestras mentes o parecían emergidos de una ficción fiscal, ahora son una realidad de magnitud importante, ya avaladas por los tribunales y que pueden fácilmente tocar la esfera de los particulares generando afectaciones patrimoniales y operativas relevantes, en algunos casos, excediendo incluso, la línea de lo legalmente permisible, siendo ahí el momento donde el asesor fiscal debe oportunamente advertir a sus clientes, evitando llegar a situaciones que deban lamentarse, y para poder advertir, se debe primero conocer.

La desaparición forzada es otro tema por demás de actualidad sobre el que poco se ha escrito y que desafortunadamente va en aumento. En el libro se abordan tanto los procesos a seguir como los impactos legales y fiscales que implica, convirtiéndose en una buena guía de acción tanto para quienes lo sufren, como para los asesores de las víctimas y de las autoridades mismas.

Los artículos aquí desarrollados muestran lo permitido por las disposiciones fiscales, permitiendo al lector conocer el margen sobre el cuál puede actuar, así como las consecuencias de su omisión, además de mostrar las actuaciones en las que las autoridades se extralimitan y que pudieran ser recurridas legalmente.

Mediante la emisión del libro, la Barra Nacional de Abogados Fiscalistas de México, A.C. refrenda su compromiso con la comunidad fiscalista de la república mexicana, fomentando la cultura colaborativa y el estudio constante.

Bibliografía general

Aguirre Pangburn, Rubén. “La materialidad de las operaciones en el Derecho Fiscal”, Simposio de Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Administrativa 2019, Centro de Estudios Superiores en Materia de Derecho Fiscal y Administrativo, Colección de Estudios Jurídicos, 2020, página 613.

Albadalejo García, Manuel. Derecho civil I, Introducción y Parte General, Décimo Quinta Edición, Madrid 2002, Librería Bosch, S. L., Barcelona, página 508.

Albaladejo García, Manuel en su libro Derecho Civil, Introducción y Parte General, Décimo Quinta edición, 2002, Librería Bosch, Barcelona, página 572.

Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023

P./J. 10/94, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que dice: “COMPETENCIA. SU FUNDAMENTACIÓN ES REQUISITO ESENCIAL DEL ACTO DE AUTORIDAD.http://omawww.sat.gob.mx/normatividad_RMF_RGCE/Paginas/documentos/rmf/compiladas/Compilado_Primer_Modificacion_al_Anexo_1-A_de_la-Resolucion_Miscelanea_Fiscal_para_2023.pdf Anexo 24, Resolución Miscelánea Fiscal. México (2022)

Antinomias o Conflictos de Leyes. Criterios de Solución”. Registro digital número 165344, Tribunales Colegiados de Circuito, Novena Época, Materia Civil, Tesis I.4o.C.220 C., Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXI, febrero de 2010, página 2788.

Artículo 28 Código Fiscal de la Federación. México (2022)

Artículo 28, Código fiscal de la Federación, Fracc IV. México (2022).

Artículo 29, Código Fiscal de la Federación. México (2022).

Artículo 33 Código de Comercio, Frac II, México (2022).

Artículo 33 Código de Comercio. México (2022).

Artículo 33 Reglamento del Código Fiscal de la federación, Apartado B, Frac I. México (2022).

Artículo 33, CFF, Apartado B, fracc III. México (2022)

Artículo 53-B del código fiscal de la federación. México (2022).

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Registro digital número 192849, Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, noviembre de 1999, página 22, Número de tesis P./J. 109/99.

Carlos María Pelayo Moller, La Convención Internacional para la protección de todas las personas contra las desapariciones forzadas, Colección del Sistema Universal de Protección de los Derechos Humanos, México agosto 2012.

Casanovas, E. (2019, May 22). Paraísos fiscales: ¿un desafío para la Unión Europea? Agenda Pública. <https://agendapublica.elpais.com/noticia/14242/paraisos-fiscales-desafio-union-europea>

Centro de Investigación Económica y Presupuestaria (2021). Para entender el federalismo fiscal mexicano. Recuperado de <https://ciep.mx/para-entender-el-federalismo-fiscal-mexicano/>

Chávez, J. L. (2014). Los paraísos fiscales y su impacto global en América Latina (México). Revista CIMEXUS, Vol. IX, No. 2.

Código Civil Federal, 2023. México.

Código Civil. España.

Código de Comercio. México (2023).

Código Federal de Procedimientos Civiles, 2023. México.

Congreso de la Unión (2023). Código Civil Federal. México: Congreso de la Unión.

Congreso de la Unión (2023). Código Fiscal de la Federación. México: Congreso de la Unión.

Congreso de la Unión (2023). Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. México: Congreso de la Unión.

Congreso de la Unión (2023). Ley Federal de Derechos de Autor. México: Congreso de la Unión.

Congreso de la Unión (2023). Ley para Determinar el Valor de la Unidad de Medida y Actualización. México: Congreso de la Unión.

Congreso de la Unión (2023). Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. México: Congreso de la Unión.

Congreso de la Unión (2023). Reglamento de la Ley Federal de Derechos de autor. México: Congreso de la Unión.

Corte Suprema de los Estados Unidos en el voto formulado por el Justice Samuel Chase, en el caso Hylton vs. United States en 1796.

Deloitte (s.f.). Invertir en “paraísos fiscales” no es, necesariamente, un delito. México. <https://www2.deloitte.com/mx/es/pages/dnoticias/articles/invertir-en-paraisos-fiscales.html>

DERECHOS FUNDAMENTALES. CUANDO DE MANERA SUFICIENTE SE ENCUENTRAN PREVISTOS EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, SE TORNA INNECESARIO EN INTERPRETACIÓN CONFORME ACUDIR Y APLICAR LA NORMA CONTENIDA EN TRATADO O CONVENCION INTERNACIONAL, EN TANTO EL ORDEN JURÍDICO EN SU FUENTE INTERNA ES SUFICIENTE PARA ESTABLECER EL SENTIDO PROTECTOR DEL DERECHO FUNDAMENTAL RESPECTIVO”. Registro digital número 2003548,

Décima Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XX, mayo de 2013, Tomo 2, página 1221 y con número de tesis I.3o.P. J/1.

Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española. España.

Díez-Picazo Luis y Gullón. Sistema de derecho civil, Introducción al derecho de la persona, Negocio jurídico, Segunda Edición, página 435, Madrid 1978, Tecnos.

Examen de los informes presentados por los Estados parte en virtud del artículo 29, párrafo 1, de la Convención, Informes que los Estados parte debían presentar en 2012, México, Naciones Unidas, marzo de 2014.

Ezquiaga Ganuzas, Francisco Javier. "Conflictos normativos e interpretación jurídica", conferencia impartida el 1 de marzo de 2004 en la Sala Superior del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación en la Ciudad de México, páginas 23 y 24.

Fernández, M. (2003). Las medidas antiparaiso fiscal establecidas en la normativa española. Universidad San Pablo-CEU, Madrid.
https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/96775/las_medidas_antiparaiso_fiscal_establecida_en_la_normativa.pdf?sequence=1&isAllowed=y

García Máynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho, Vigésima Tercera Edición, Porrúa, México, D. F., 1974, página 128.

Grasso, D. (2016). 12 consejos de un nobel de Economía para acabar con los paraísos fiscales. [elconfidencial.com. https://www.elconfidencial.com/economia/papeles-panama/2016-11-16/stiglitz-papeles-de-panama-paraisos-fiscales_1290452/](https://www.elconfidencial.com/economia/papeles-panama/2016-11-16/stiglitz-papeles-de-panama-paraisos-fiscales_1290452/)

Informe para el comité contra las desapariciones forzadas de naciones unidas, comisión nacional de búsqueda, secretaría de gobernación, 2021

Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República. (1998). El federalismo mexicano (Elementos para su estudio y análisis). Tercera edición. México: LVI Legislatura del Senado de

la República.

Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República. (2001). El federalismo fiscal en México. México.

INTERPRETACIÓN CONFORME. NATURALEZA Y ALCANCES A LA LUZ DEL PRINCIPIO PRO PERSONA”. Registro digital: 2014332tesis 1a./J. 37/2017 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 42, mayo de 2017, Tomo I, página 239.

José Francisco Sánchez Magallán González, La Eficacia del Juicio de Interdicción en la Ciudad de México, Universidad la Salle.

La Desaparición Forzada en México: Una Mirada desde los Organismos del Sistema de Naciones Unidas, Una coedición de la ONU-DH México y la CNDH, noviembre de 2015

Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, Ley 19/1991 de 6 de junio de 1991. España.

Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ley 35/2006, de 28 de noviembre de 2006. España.

Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Ley 29/1987, de 18 de diciembre de 1987. España.

Ley General de Sociedades Mercantiles. 2023. México.

Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre de 2003. España.

Listado de resultados de Tesis (scjn.gob.mx) Todas las tesis que aparecen en el presente artículo fueron consultadas con los registros que en ellas se citan, en la página de jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Lucia Almaraz Cazarez, Desaparición Forzada: Una Grave Violación De Los Derechos Humanos, congreso Redipal Virtual IX Red de investigadores parlamentarios en línea Marzo-septiembre 2016, abril de 2016

Margarita del Carmen Rodríguez Collado y Gisela María Pérez Fuentes, La Curatela y La Tutela ante la nueva concepción de la discapacidad: Un Acercamiento a los Pronunciamientos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en México, Cuestiones de Interés Jurídico, ISSN 2549-8402, IDIBE, febrero 2018.

Marulanda, H. y Heredia L. (2016). Paraísos fiscales: una línea de contradicción entre la formalidad y la materialidad. Revista de Derecho Fiscal, 8, 131-155. <https://www.gonzalezmebarakconsultoresjuridicos.co/assets/lecturas/paraiso.pdf>

Merino, G. (s.f.). Federalismo fiscal: diagnóstico y propuestas. En Una agenda para las finanzas públicas de México (pp. n/a). Recuperado de <https://ftp.itam.mx/pub/academico/inves/CEA/Capitulo4.pdf>

Molina E. y Pedraza M. (2001). Paraísos Fiscales: Una aproximación a escala global. OIKONOMOS, Revista Científica de Ciencias Económicas. A1. (Vol.2), <https://core.ac.uk/reader/228415320>

Montes de Oca Romero, Blanca Estela. “Cómo acreditar la materialidad de las operaciones para efectos fiscales”, Revista PRAXIS de la Justicia Fiscal y Administrativa, 13 de mayo de 2021, página 3.

Norma de Información Financiera A-1, “Marco Conceptual de las Normas de Información Financiera”, emitidas por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., Apéndice A – Guía para Hacer Juicios de Importancia Relativa, en el párrafo A2.1.

Norma de Información Financiera, A-1 Marco conceptual de las normas de información financiera. México (2022).

Norma de Información Financiera, A-3, Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros. México (2022).

Norma de Información Financiera, A-5, Elementos básicos de los estados financieros. México (2022).

Norma de Información Financiera, A-6 Reconocimiento y valuación. México (2022).

Norma de Información Financiera, A-7 Presentación y revelación. México (2022).

Norma de Información Financiera, B-1 Estado de Flujo de efectivo. México (2022).

Norma de Información Financiera, B-12 Compensación de activos financieros y pasivos financieros. México (2022).

Norma de Información Financiera, B-2 Estado de Flujos de Efectivo. México (2022).

Norma de Información Financiera, B-3 Estado de Resultado Integral. México (2022).

Norma de Información Financiera, B-4 Estado de Cambios en el Capital Contable. México (2022).

Norma de Información Financiera, B-6 Estado de Situación Financiera. México (2022).

Norma de Información Financiera, B-6 Estado de Situación Financiera. México (2022).

Norma de Información Financiera, C-13 Partes Relacionadas. México (2022).

Norma de Información Financiera, C-15 Deterioro del valor de los activos de larga duración y su disposición. México (2022).

Norma de Información Financiera, C-15 Deterioro del valor de los activos de larga duración. México (2022).

Norma de Información Financiera, C-18, Obligaciones asociadas con el retiro de propiedades, planta y equipo. México (2022).

Norma de Información Financiera, C-2 Instrumentos Financieros. México (2022).

Norma de Información Financiera, C-20 Instrumentos Financieros por Cobrar. México (2022).

Norma de Información Financiera, C-4 Inventarios. México (2022).

Norma de Información Financiera, D-1 Ingresos por contratos con clientes. México (2022).

Norma de Información Financiera, D-2 Costo por contrato con clientes. México (2022).

Norma de Información Financiera, D-3 Beneficios a los empleados. México (2022).

Norma de Información Financiera, D-4 Impuestos a la utilidad. México (2022).

Norma de Información Financiera, D-6 Capitalización del resultado integral del financiamiento. México (2022).

Norma de Información Financiera. México (2023).

Norma Internacional de Contabilidad, NIC 1, Presentación de Estados Financieros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Ossorio, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales, Editorial Heliasta, S.R.L. Buenos Aires, República Argentina. 1974.

PÉRDIDAS FISCALES. EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 55 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, AL ESTABLECER QUE EL DERECHO A DISMINUIRLAS ES PERSONAL DEL CONTRIBUYENTE QUE LAS SUFRE Y QUE DICHO DERECHO NO PUEDE TRANSMITIRSE A OTRA PERSONA NI COMO CONSECUENCIA DE LA FUSIÓN, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”. Registro digital: 183470. Instancia: Pleno. Novena Época. Materias(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: P./J. 48/2003. Fuente:

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVIII, Agosto de 2003, página 44. Tipo: Jurisprudencia.

Puelma Accorsi, Álvaro. Sociedades, Tomo I y II, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2003, página 212.

RAE. Paraíso | Diccionario de la lengua española. «Diccionario De La Lengua Española» - Edición Del Tricentenario. <https://dle.rae.es/para%C3%ADso>

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (2023)

Reglamento del Código Fiscal de la federación. (2023).

RENTA. NATURALEZA DE LAS PÉRDIDAS FISCALES EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO RELATIVO. Registro digital: 2015164. Instancia: Segunda Sala. Décima Época. Materias(s): Administrativa. Tesis: 2a. CXXXI/2017 (10a.). Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 46, septiembre de 2017, Tomo I, página 780. Tipo: Aislada.

Resolución Miscelánea Fiscal. México (2023)

Revista de Administración Pública, Revista cuatrimestral publicada por el Instituto Nacional de Administración Pública, A.C., abril 2018.

Rojina Villegas, Rafael. Compendio de Derecho Civil III, Teoría General de las Obligaciones, Vigésima Primera edición, Editorial Porrúa, México 1998, página 336.

Saenz, L. (2016). La corrupción y la crisis del federalismo. Milenio. Recuperado de <https://www.milenio.com/opinion/liebano-saenz/paralaje/la-corrupcion-y-la-crisis-del-federalismo>

SALA REGIONAL SUR DEL ESTADO DE MÉXICO Y AUXILIAR, CON SEDE EN LA CIUDAD DE TOLUCA, ESTADO DE MÉXICO. EXPEDIENTE: 558/20-29-01-1TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA. SEGUNDA SALA REGIONAL DEL NORESTE

EXPEDIENTE: 3591/22-06-02-9Amparo Directo en revisión 2025/2022 SCJN “Registro 197375, Pleno, Novena Época, Administrativa, Constitucional, P. CXLVIII/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, noviembre de 1997, página 78, Aislada.

Sánchez Gil, Rubén. “La Presunción de Constitucionalidad”, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, páginas 395 y 396.

Semanario Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Sentencia 68/1982 de 22 de noviembre de 1982. Tribunal Constitucional español. Igualdad en las personas.

Shaxson N. (2019). Combatir los paraísos fiscales. International Monetary Fund. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/spa/2019/09/pdf/tackling-global-tax-havens-shaxon.pdf>

Soto, V. (2022). Medidas para enfrentar los paraísos fiscales en el derecho comparado. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. N° 27-22. https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/33611/1/N_27_22_Paraisos_fiscales.pdf

Suteu, A. (2017). Paraísos fiscales Análisis jurídico e instrumentos de clasificación. Universitas Miguel Hernández. <http://dspace.umh.es/bitstream/11000/7101/1/TFG-ANCA%20ALINA%2c%20SUTEU.pdf>

Torres Flores, Francisco Emiliano. La materialidad en las operaciones fiscales”, Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo. Facultad de Contaduría y Ciencias Administrativas, División de Estudios de Posgrado. junio de 2018, página 28.

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de España, Sala de lo Contencioso, Sección 3, 20 de enero de 2021, recurso contencioso-administrativo número 661/2020 y resolución número 29/2021.