



# UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo  
acuerdo número 974181 de fecha 15 de Julio de 1997

---

*Análisis de caso. Sentencia sobre el juicio contencioso administrativo federal  
15751/14-17-03-8/1694/16-S2-09-04, emitida por la Segunda Sección de la  
Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.*

Tesis que para obtener el grado de

**Maestro en Derecho Fiscal**

Presenta el

***Lic. Mario Armando Sánchez Pérez***

Director de Tesis

**Mtro. Raúl Bolaños Vital**

## ÍNDICE.

	Págs
<b>Introducción</b> .....	<u>1</u>
PRIMERA PARTE	
<b><u>Capítulo I. Antecedentes de la sentencia analizada.</u></b>	
1. Antecedentes del caso.....	<u>4</u>
2. Fundamentos y motivos de la autoridad fiscal para determinar el crédito fiscal.....	<u>5</u>
3. Litis del “Considerando Séptimo” de la sentencia emitida en el juicio de nulidad 15751/14-17-03-8/1694/16-S2-09-04. ....	<u>8</u>
<b><u>Capítulo II. Sobre el rechazo de la deducción efectuada por el contribuyente en el ejercicio fiscal 2006, por concepto de gasto diferido.</u></b>	
1. Consideraciones previas.....	<u>10</u>
2. Resolución y argumentos de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.....	<u>11</u>
3. Críticas sobre la argumentación en torno a la legislación aplicable.	<u>16</u>
4. Críticas sobre la interpretación realizada por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, respecto del artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2004.....	<u>21</u>
<b><u>Capítulo III. Sobre si la adquisición de bienes intangibles debió ser considerada como un gasto del ejercicio de 2004.</u></b>	
1. Resolución y argumentos de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.....	<u>25</u>
2. Algunas críticas. ....	<u>26</u>
<b><u>Capítulo IV. Sobre si fue correcto que la autoridad fiscal, por un lado, rechazara una deducción efectuada en el ejercicio fiscal de 2006, aplicando el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2004 y; por otra parte, calificara los ingresos de</u></b>	
1. Resolución y argumentos de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.....	<u>36</u>

2. Crítica.....	<u>38</u>
SEGUNDA PARTE	
<b><u>Capítulo V. Solución a la problemática planteada en los siguientes términos: ¿Qué Ley del Impuesto sobre la Renta resultaba aplicable para determinar la procedencia de la deducción efectuada por el contribuyente en el ejercicio fiscal 2006, por concepto d</u></b>	
Propuesta de solución y justificación.....	<u>50</u>
<b><u>Capítulo VI. Solución a la problemática planteada en los siguientes términos: ¿En el caso concreto la deducción efectuada por el contribuyente, calificaba como inversión en gasto diferido?</u></b>	
Respuesta y justificación.....	<u>59</u>
<b>Conclusiones .....</b>	<u>65</u>
<b>Bibliografía.....</b>	<u>67</u>

## Introducción.

En el presente trabajo realizaré un análisis crítico de la sentencia de fecha 22 de marzo de 2018, relativa al juicio contencioso administrativo federal 15751/14-17-03-8/1694/16-S2-09-04, emitida por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.<sup>1</sup> En específico, mi análisis se centrará en torno a la problemática planteada en relación con el rechazo de una deducción efectuada en el ejercicio fiscal 2006, calificada por el contribuyente como inversión en gasto diferido, cuya adquisición se realizó en el ejercicio fiscal 2004.

El asunto planteado ante el tribunal se deriva de una revisión de gabinete que tuvo por objeto revisar el impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal 2006 de una persona moral residente fiscal en México, tenedora de un grupo de sociedades de la industria cervecera; en virtud de la auditoría se conoció que, debido a una reestructuración del grupo, en 2004 se creó una sociedad en Suiza cuyo capital aportado consistió en bienes intangibles (marcas, avisos y nombres comerciales), los cuales eran otorgados en uso y goce a diversas sociedades del grupo con residencia fiscal en México, dedicadas a la producción y comercialización de productos que ostentaban las marcas, avisos y nombres comerciales en cuestión.

Lo anterior resultaba relevante por lo siguiente: para determinar si los ingresos obtenidos por la sociedad residente en Suiza se consideraban sujetos a regímenes fiscales preferentes, la tenedora efectuó el cálculo hipotético con base en las reglas del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006, considerando la amortización de dichos intangibles como deducción por concepto de inversión en gasto diferido. Esto fue rechazado por la autoridad fiscal, porque, a su parecer, no se cumplía con la definición de gasto diferido de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004 y, en consecuencia, le determinó un crédito fiscal a la tenedora del grupo de sociedades por la diferencia en la utilidad reflejada en el cálculo hipotético para el ejercicio fiscal 2006, resultante del rechazo de la deducción por concepto de gasto diferido.

Cuestión que fue combatida por el contribuyente, dando lugar a la sentencia que será analizada y, en virtud de los conceptos de impugnación que hizo valer, el tribunal tuvo que dar respuesta a lo siguiente: ¿Qué Ley del Impuesto sobre la Renta es aplicable para determinar la procedencia de la inversión, esto es, la vigente en 2004 o la vigente en 2006?, concluyendo que resultaba aplicable la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004 y, sobre esa base, negó la procedencia de la deducción efectuada en el ejercicio fiscal 2006, pues consideró que, en efecto, no se cumplía con la definición de gasto diferido del artículo 38 de dicha Ley.

---

<sup>1</sup> Versión pública sentencia juicio contencioso administrativo federal número 15751/14-17-03-8/1694/16-S2-09-04, Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, <http://sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml>

Posteriormente, se cuestionó: ¿La autoridad debió considerar dentro de su liquidación la adquisición del bien intangible como un gasto deducible del ejercicio 2004, de conformidad con los artículos 29, fracción II y 31, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dicho año?, lo cual fue contestado en sentido negativo. Finalmente, el tribunal analizó si resultaba jurídicamente correcto que en el caso concreto subsistiera la aplicación de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004, para sustentar el rechazo de la deducción y; por otra parte, la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006, para determinar si los ingresos obtenidos por la sociedad Suiza se encontraban sujetos a regímenes fiscales preferentes; situación que estimó correcta.

Sostengo que la solución adoptada por el tribunal fue jurídicamente incorrecta. Como se verá en el desarrollo del trabajo, mostraré deficiencias técnicas en que incurrió durante la resolución del caso, así como algunas contradicciones con criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Por todo ello, propondré que se debió dar una respuesta distinta para resolver la problemática suscitada.

Así, en la primera parte del trabajo, analizaré pormenorizadamente los argumentos que utilizó la Sala Superior para sustentar su decisión, exponiendo algunos comentarios críticos acerca los mismos.

A efecto de dar cuenta sobre las particularidades del problema central, será necesario introducir con mayor detalle los antecedentes del caso, así como los fundamentos y motivos de la autoridad fiscalizadora para determinar el crédito fiscal; para después, describir la litis fijada por la Segunda Sección de la Sala Superior en el “Considerando Séptimo” de la sentencia. Todo esto se realiza en el primer capítulo.

En el segundo capítulo se analiza la problemática sobre la procedencia o no de la deducción efectuada por el contribuyente en el ejercicio fiscal 2006, por concepto de gasto diferido; aquí se hacen críticas acerca de la argumentación que utilizó el tribunal para respaldar su conclusión respecto la legislación aplicable para determinar la naturaleza de la inversión, así como de la solución que adoptó sobre el problema de interpretación en relación con el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004.

En el tercer capítulo se estudia la cuestión sobre si la adquisición de los bienes intangibles debió ser considerada como un gasto del ejercicio de 2004. En este aspecto también se apuntan algunos comentarios críticos, pues considero sumamente errónea la motivación que efectuó el tribunal.

Con el cuarto capítulo se cierra la primera parte del trabajo. En él se analiza la decisión del tribunal en la cual se afirma que fue correcto que la autoridad fiscal, por un lado, rechazara una deducción efectuada en el ejercicio fiscal de 2006, calificada por el contribuyente como inversión en gasto diferido, aplicando el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2004 y; por otra parte, calificara los

ingresos derivados del rechazo de dicha deducción, sujetos a regímenes fiscales preferentes, en términos del artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2006. Como en los capítulos anteriores, aquí también se exponen algunos comentarios críticos.

En la segunda parte del trabajo, propondré una solución diferente a la adoptada por el tribunal. En el cuarto capítulo asumiré la aplicación de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006 para determinar la procedencia de la deducción efectuada por el contribuyente por concepto de gasto diferido, con base en las reglas aplicables para determinar las contribuciones causadas. En el quinto capítulo analizaré la procedencia de la deducción para efectos del cálculo hipotético de la sociedad residente en Suiza, con base en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006.

Conviene aclarar que en el trabajo no se estudiará el fraude a la ley<sup>2</sup> como aspecto adicional que podría resultar trascendente para resolver el caso que será analizado. Prescindiré de dicha figura jurídica debido a que tanto la autoridad fiscal como el tribunal decidieron no abordar directamente el fondo del problema desde esta perspectiva.

Finalmente, con la finalidad de resguardar la confidencialidad<sup>3</sup> de las personas involucradas en el asunto, cuando -para efectos de claridad- se requiera hacer mención a personas determinadas serán utilizados nombres ficticios

---

<sup>2</sup> Para un estudio sobre el tema véase: Pérez Robles, Arturo (coord.), *Los convenios de doble imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación*, México, Themis, 2011, pp. 27-67.

<sup>3</sup> En términos del artículo 116 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, se considera información confidencial la que contiene datos personales concernientes a una persona identificada o identificable.

**Primera parte.**

## Capítulo I.

### Capítulo I. Antecedentes de la sentencia analizada.

#### 1. Antecedentes del caso.

Hemos dicho que el interés principal es realizar un análisis crítico de los argumentos expuestos en el “Considerando Séptimo” de la sentencia de fecha 22 de marzo de 2018, relativa al juicio contencioso administrativo federal 15751/14-17-03-8/1694/16-S2-09-04, emitida por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa; no obstante, es necesario introducir con mayor detalle los antecedentes del caso, a fin de lograr un mejor entendimiento del problema jurídico que fue planteado ante el tribunal. En lo que sigue se expondrá una síntesis de lo manifestado en el “Considerando Tercero” de la resolución, en lo que sea trascendente para el objeto del trabajo.

- Mediante oficio número 900 07 04-2012-107 de fecha 16 de marzo de 2012, la Administración de Fiscalización Internacional “4” dependiente de la Administración Central de Fiscalización Internacional de la Administración General de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria, inició una revisión de gabinete a MEXCO HOLDING S.A. DE S.C. (MEXCO HOLDING), con el objeto de revisar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales como sujeto directo del Impuesto sobre la Renta en el ejercicio fiscal 2006, requiriendo diversa información y documentación.

Vale la pena mencionar que la citada solicitud de información y documentación deriva de una revisión secuencial. Esto es, previamente se inició una revisión de dictamen, en términos del artículo 42, fracción IV del Código Fiscal de la Federación; sin embargo, la autoridad fiscal consideró que la información y documentación proporcionada por el contador público no era suficiente para conocer la situación fiscal del contribuyente. Por ello, de conformidad con el artículo 52-A, fracción II del citado Código<sup>4</sup> procedió a ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.

- Después de diversos requerimientos adicionales de información y documentación por parte de la autoridad fiscal, así como el desahogo de los mismos por parte de MEXCO HOLDING; mediante oficio de observaciones número 900 07 04-2013-46888 de fecha 12 de

---

<sup>4</sup> Algunos autores consideran que dicha disposición es inconstitucional, ya que se deja al capricho de la autoridad fiscal revisar directamente a los contribuyentes por una cuestión que no establece límites objetivos, véase: Aguilar Cervantes, Juan Antonio, *Derecho procesal fiscal*, México, Tirant Lo Blanch, 2020, p. 114.

septiembre de 2013, la Administradora de Fiscalización Internacional "4", en cumplimiento a lo establecido en el artículo 48, primer párrafo, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, le dio a conocer los hechos y omisiones que entrañaron incumplimiento de sus obligaciones fiscales respecto del ejercicio fiscal comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre de 2006, otorgándole el plazo correspondiente para que manifestara lo que a su derecho conviniera.

- Con fecha 21 de octubre de 2013, MEXCO HOLDING presentó escrito en la Oficialía de Partes de la Administración General de Grandes Contribuyentes, a través del cual presentó la instancia para desvirtuar el oficio de observaciones.
- Con fecha 15 de abril de 2014 le fue notificado a MEXCO HOLDING el oficio número 900 07 04-2014-19430 de fecha 10 de marzo de 2014, emitido por la Administradora de Fiscalización Internacional "4", mediante el cual le determinó un crédito fiscal en cantidad total de \$559'713,417.00, por concepto de impuesto sobre la renta, actualización, recargos y multas.
- Inconforme con lo anterior, con fecha 24 de junio de 2014, MEXCO HOLDING interpuso juicio contencioso administrativo en contra de la resolución determinante del crédito fiscal. Por razón de cuantía el asunto fue considerado de interés y trascendencia, así, previa instrucción del juicio, la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa dictó sentencia con fecha 22 de marzo de 2018

## **2. Fundamentos y motivos de la autoridad fiscal para determinar el crédito fiscal.**

A los efectos del trabajo, es necesario ahora exponer los fundamentos y motivos por lo cuales la Administradora de Fiscalización Internacional "4" determinó el crédito fiscal a MEXCO HOLDING; en específico, por lo que se refiere a la liquidación del impuesto a pagar por la diferencia en la utilidad correspondiente a los ingresos obtenidos a través de una sociedad residente en Suiza (SWISSCO 2), derivada del rechazo de una deducción por concepto de gasto diferido, aplicada dentro del cálculo del impuesto hipotético a que se refiere el artículo 212, tercer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006. Dichas consideraciones son tomadas de la propia versión pública de la sentencia emitida.

- Durante el ejercicio fiscal 2006, se conoció que MEXCO HOLDING mantuvo una participación directa del 100% en SWISSCO 1, así como una participación indirecta del 100% en SWISSCO 2, ambas residentes para efectos fiscales en Suiza.

- Del papel de trabajo denominado “Determinación del ISR a pagar en México del ejercicio 2006, se conoció que MEXCO HOLDING determinó el impuesto hipotético que causarían y pagarían en México SWISSCO 1 y SWISSCO 2, de forma consolidada. Lo anterior con fundamento en el tercer párrafo del artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006.
- Del cálculo hipotético, se advirtió que MEXCO HOLDING consideró respecto de su subsidiaria SWISSCO 2 como deducción fiscal la cantidad de \$569´124,800.00, por concepto de amortización fiscal 10%, a efecto de calcular el Impuesto sobre la Renta que causaría y pagaría en México, de conformidad con el Título VI, Capítulo I, denominado “De los regímenes fiscales preferentes”, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006.

**██████████**  
**Determinación del resultado del ejercicio**

Ingresos acumulables		1,503,007,055	
ingresos por regalías	1,150,658,946		
ingresos por intereses	107,039,464		
Ajuste anual por inflación acumulable	62,272,718		
Utilidad cambiaria	183,035,927		
Deducciones autorizadas		822,035,975	
Gastos de Admon	27,689,927		
Impuestos locales pag. en Suiza	7,118,521		
Intereses pagados	98,686,674		
Pérdida cambiaria	119,403,092		
Depreciación fiscal	13,681		
Amortización fiscal 10%	569,124,080		Amortización de activo intangible (marcas, avisos y nombres comerciales)
Utilidad fiscal		<u>680,971,080</u>	

5

- Para resolver acerca de la procedencia o no de la citada deducción, la autoridad fiscal advirtió lo siguiente:
  - a) Que MEXCO 2 tiene como actividad preponderante la distribución de la cerveza que produce MEXCO 3 (residentes fiscales en México y subsidiarias al 99.99% de MEXCO HOLDING).
  - b) Que hasta enero de 2003, MEXCO 3 era la propietaria de los principales activos intangibles que se usan en los productos que produce esta última y que distribuye MEXCO 2.

<sup>5</sup> Versión pública sentencia juicio contencioso administrativo federal número 15751/14-17-03-8/1694/16-S2-09-04, Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, <http://sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml>

- c) Que en febrero de 2003, MEXCO 3 se escindió, subsistiendo en su calidad de escidente y surgiendo MEXCO 4 (residente en México), a quien le transmitió entre otros, los activos intangibles tales como marcas, avisos y nombres comerciales.
- d) Que el 01 de marzo de 2003 MEXCO 2 y MEXCO 3, celebraron con MEXCO 4, contrato de licencia no exclusiva de uso de explotación de activos intangibles, con una exigibilidad de pago al mes de diciembre de cada año.
- e) Que el 20 de octubre de 2003, MEXCO HOLDING constituyó en México a SWISSCO 1 y que el 15 de diciembre de ese año, esta última cambió su domicilio a Suiza, cancelando a partir de ese momento su registro federal de contribuyentes.
- f) Que el 18 de diciembre de 2003, MEXCO 4 se fusionó con SWISSCO 1, subsistiendo esta última y, en consecuencia, adquirió los activos intangibles tales como marcas, avisos y nombres comerciales que eran propiedad de MEXCO 4.
- g) Que el 17 de junio de 2004, SWISSCO 1 constituyó a SWISSCO 2, convirtiéndose en accionaria de esta última al 100%, aportando a capital los activos intangibles que, a su vez, había adquirido de MEXCO 4.
- h) En palabras de la autoridad fiscal, la reestructura del grupo de sociedades del cual es tenedora MEXCO HOLDING, tuvo como resultado lo siguiente:
  - Se alojaron en Suiza las utilidades provenientes del otorgamiento del uso o goce de las marcas, avisos y nombres comerciales, desarrollados en México, que ostentan los productos comercializados en su mayoría en dicho país. Lo cual genera una deducción fiscal en México por las erogaciones que realizan MEXCO 2 y MEXCO 3, por concepto de regalías; apreciándose que el único propósito aparente fue que dichas utilidades fueran gravadas en Suiza y no en México.
  - El importe de la contraprestación que pagaban MEXCO 2 y MEXCO 3 a favor de MEXCO 4, durante el ejercicio fiscal 2003, se incrementó en más de 187% para el ejercicio fiscal 2004 ahora en favor de SWISSCO 2. Con lo anterior, por la migración de marcas a Suiza se obtuvieron deducciones mayores en México y, en tanto SWISSCO 2 es una entidad residente fiscal en Suiza, el incremento de

dicha contraprestación no podría ser sujeta a imposición directa en México.

- Las disposiciones que le son aplicables a SWISSCO 2 para efectos de determinar la naturaleza de la adquisición de las marcas, deben ser aquellas en vigor en el momento en que efectivamente dichas marcas fueron adquiridas. Esto es, la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004.
- El artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004, pretende regular la definición de gasto diferido como aquellos activos intangibles que efectivamente permitan reducir costos de operación o mejorar la calidad o aceptación de un producto, siendo que en el caso las marcas no le permitirían a SWISSCO 2 reducir costos de operación o mejorar la calidad de productos, ya que no se dedica a la fabricación de productos.
- Por lo anterior, MEXCO HOLDING no debió considerar dentro del cálculo hipotético del impuesto sobre la renta que causaría y pagaría SWISSCO 2, la deducción del 10% por la adquisición de las marcas en cantidad de \$569´124,800.00.

### **3. Litis del “Considerando Séptimo” de la sentencia emitida en el juicio de nulidad 15751/14-17-03-8/1694/16-S2-09-04**

Planteados los conceptos de nulidad del contribuyente, el tribunal procedió a establecer la litis a resolver en el “Considerando Séptimo” de la resolución, en los siguientes términos:

- a) La resolución impugnada resulta ilegal, toda vez que era procedente la deducción del 10% por la adquisición de las marcas en cantidad de \$569´067,344.00.
- b) En el caso de que la deducción del 10% por la adquisición de las marcas en cantidad de \$569´067,344.00 por SWISSCO 2, se considere improcedente; entonces la autoridad tuvo que considerar dicha erogación como un gasto del ejercicio deducible de conformidad con lo establecido en los artículos 29, fracción II y 31, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004.
- c) La resolución impugnada resulta ilegal, toda vez que le determinó un crédito respecto de los ingresos supuestamente omitidos por su subsidiaria SWISSCO 2 en términos del artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006, no obstante que dicho impuesto omitido deriva del rechazo de una deducción de gastos

diferidos que la autoridad fundamentó en diversas disposiciones legales vigentes en 2004.

## Capítulo II

### Capítulo II. Sobre el rechazo de la deducción efectuada por el contribuyente en el ejercicio fiscal 2006, por concepto de gasto diferido.

#### 1. Consideraciones previas.

Para resolver la litis identificada con el inciso **a)**, el tribunal tuvo que responder, en primer término, bajo qué Ley del Impuesto sobre la Renta se debía analizar la procedencia de la deducción, esto es, la vigente en 2004 (año en que SWISSCO 2 adquirió los activos intangibles) o la vigente en 2006 (año en que se aplicó la deducción para determinar el impuesto hipotético que causaría y pagaría SWISSCO 2).

Lo anterior, resultaba trascendente porque a partir del 2005 se amplió el concepto de gasto diferido dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Así, según se desprende del dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, sobre la iniciativa que dio origen al Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 01 de diciembre de 2004, mediante el cual se modificó el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las razones de la citada reforma fueron las siguientes:

“Actualmente el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que se consideran gastos diferidos a los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, por un período limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral.

Sin embargo, al condicionar la ley la definición de cargos diferidos al hecho de que sólo aplica cuando los activos intangibles permiten reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, ha provocado que los contribuyentes puedan deducir inversiones de intangibles como un gasto, cuando éstas no tienen por objeto reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto.

En este sentido, los contribuyentes pueden efectuar la deducción en un sólo ejercicio de inversiones que por su propia naturaleza producirán ingresos para el contribuyente durante un período superior a un ejercicio, no obstante que la deducción debiera efectuarse en proporción a la vida útil del bien, como cualquier inversión en activos.

A este respecto esta Comisión, estima adecuada la propuesta de modificar la definición de gastos diferidos, con el objeto de que se consideren como tales aquellos activos intangibles que permiten al contribuyente disfrutar de un bien por un período limitado inferior a la duración de la actividad de la persona moral, ya que con ello se logra la asociación entre la obtención de los ingresos con el gasto

que los originaron, tal y como actualmente ocurre con la deducción de cualquier inversión en activos tangibles.

No obstante lo anterior, esta Comisión considera necesario adecuar la modificación propuesta por el Ejecutivo Federa, a fin de lograr el objetivo planteado en la iniciativa, por lo que se propone aclarar en la disposición legal que nos ocupa, que se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan el disfrute o explotación de bienes, a fin de que la definición comprenda los casos de usufructo de intangibles, los cuales deben deducirse como inversiones.”<sup>6</sup>

De lo anterior, se advierte que el legislador consideró necesario adecuar la definición de gasto diferido, para incluir a aquellos activos intangibles que permiten al contribuyente disfrutar, explotar o usar un bien por un período limitado inferior a la duración de la actividad de la persona moral. Esto debido a que, hasta 2004, solo se consideraban gastos diferidos los activos intangibles que permiten reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto; lo cual permitía que algunos contribuyentes pudieran deducir inversiones intangibles como un gasto, cuando estas no tienen por objeto reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto.

Así pues, puede verse que determinar la legislación conforme a la cual se debía analizar la procedencia de la deducción efectuada por el contribuyente, implicaba en la práctica ampliar o no el concepto de gasto diferido y, por ende, los supuestos conforme a los cuales una inversión puede ser considerada gasto diferido. De ahí la relevancia que esto tenía para resolver la litis identificada con el inciso a).

## **2. Resolución y argumentos de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.**

En ese contexto, el tribunal procedió a responder la interrogante planteada en los siguientes términos: ¿Qué Ley del Impuesto sobre la Renta es aplicable para determinar la procedencia de la deducción, esto es, la vigente en 2004 (año en que SWISSCO 2 adquirió los activos intangibles) o la vigente en 2006 (año en que se aplicó la deducción para determinar el impuesto hipotético que causaría y pagaría SWISSCO 2)?

En el Considerando Séptimo puede leerse lo siguiente:

---

<sup>6</sup> Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, dictamen de la Iniciativa de "Decreto que Reforma, Adiciona, Deroga y Establece Diversas Disposiciones Fiscales y se Establecen Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso", turnada el día 9 de septiembre de 2004, <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=zmlkJ/89AXJJKRY4OR4AdE+/NEfNTks8iOo9nZuEUxBiyEW51ZozQghD3XBU0BAjvvEPweI98vDAWGEGLIpQZg==>

“Establecido lo anterior, esta Juzgadora a efecto de determinar la legislación aplicable y verificar si procede o no la deducción del 10% por adquisición de marcas en cantidad de \$569'067,344.00, es necesario imponernos del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, mismo que en la parte que interesa es del contenido siguiente:

(...)

De lo anterior, se desprende que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, además de que las mismas deberán determinarse conforme a las disposiciones vigentes al momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Sobre esa guisa se tiene que la deducción constituye una minoración tributaria que tiende a ser un instrumento al servicio de capacidad contributiva establecido en el artículo 31, fracción IV Constitucional, pues busca reducir la cuota del impuesto a pagar por los contribuyentes.

En ese sentido, los requisitos que deben atenderse para resolver sobre las deducciones del contribuyente, deben ser los señalados en las disposiciones legales vigentes en el momento en que se realizaron los gastos para la inversión, toda vez que debe distinguirse entre el momento en que se realizan las situaciones jurídicas de hecho para la causación de la contribución y la época de su pago.

Por lo que, en el caso, es legal que la autoridad fiscalizadora determinara que la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004, es la legislación aplicable para determinar si era o no procedente la deducción del 10% por adquisición de marcas en cantidad de \$569'067,344.00; ello, porque tal como aseveró en la resolución impugnada contenida en el oficio 900 07 04-2014-19430 de 10 de marzo de 2014, el momento en el que se actualizó la situación jurídica de hecho fue en el año 2004, dado que derivado de la reestructura corporativa durante el ejercicio 2004, SWISSCO 2 adquirió las marcas, nombre y avisos comerciales desarrollados en México, mismas que hasta el ejercicio 2003 eran propiedad de MEXCO 3.

(...)

En razón de lo anterior, resulta infundado el argumento de la parte actora en el sentido de que la resolución impugnada es ilegal, al aplicarse lo establecido en el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004, pues el ejercicio revisado como el ejercicio sobre el cual se aplica la deducción rechazada corresponde al ejercicio fiscal 2006.

Lo anterior, porque como ya se indicó anteriormente los requisitos que deben atenderse para resolver sobre las deducciones del contribuyente, deben ser los señalados en las disposiciones legales vigentes en el momento en que se realizaron los gastos para la inversión, es decir en el momento en que se actualizó la situación jurídica de hecho para la causación de la contribución, pues debe distinguirse entre el momento en que se realizan éstas y la época de su pago.”

Determinado lo anterior, el tribunal analizó si conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004, era procedente la deducción efectuada en el

ejercicio fiscal 2006, por concepto de gasto diferido, para efectos del impuesto hipotético de SWISSCO 2:

“En ese orden de ideas, el artículo 29 y 38, tercer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004, disponen lo siguiente:

(...)

De lo anterior, se desprende que los contribuyentes podrán deducir entre otras cuestiones las inversiones, entre las que se encuentran los gastos diferidos, entendiéndose éstos como los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación o mejorar la calidad o aceptación de un producto, por un período limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral.

Es decir, para que los gastos diferidos se entiendan como inversiones susceptibles de deducción, tienen que cumplir con los siguientes requisitos:

1. Ser activos intangibles representados por bienes o derechos.
2. Que permitan reducir costos de operación o mejorar la calidad o aceptación de un producto.
3. Que los beneficios mencionados en el número 2, se materialicen en un período limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral.

Ahora bien, a efecto de determinar lo que se entiende por activos intangibles, la autoridad demandada consideró lo establecido en las Normas de Información Financiera contenidas en el boletín C-8, vigentes en 2004, indicando que los mismos deben ser identificables, sin sustancia física y utilizados para la producción o abastecimiento de bienes, prestación de servicios o para propósitos administrativos que generen beneficios económicos futuros controlados por la entidad.

(...)

No obstante ello, la autoridad demandada al emitir la resolución impugnada indicó que las marcas sí constituyen activos intangibles, por lo que dicho requisito no se encuentra a debate en el presente juicio.

Ahora bien, como segundo requisito para que se actualicen los gastos diferidos, los activos intangibles deben permitir reducir costos de operación o mejorar la calidad o aceptación de un producto.

Indicado lo anterior, se tiene que la empresa SWISSCO 2 tiene como objeto la adquisición, posesión, gestión, cesión y disposición de derecho de propiedad intelectual, particularmente marcas, nombres comerciales, derecho de autor, patentes, etc., así como licencias relativas a esos derechos y concedidas a terceros, quien podrá efectuar todas las operaciones financieras, comerciales o de otro tipo relacionadas directa o indirectamente con el objeto social, (...)

En ese entendido, se tiene que la empresa SWISSCO 2 con residencia en Suiza no contempla dentro de su objeto social actividades de fabricación de productos, es decir los derechos de propiedad industrial de los cuales es titular no le permiten reducir costos de producción sobre un producto.

Entendiéndose producto como “cosa producida”, es decir es el resultado de un proceso de producción; esto es, de bienes tangibles, cuestión a la que arribó la autoridad demandada en la resolución impugnada y que no fue controvertida por la parte actora en su escrito inicial de demanda, por lo que dicha definición es la que se debe de entender por producto al ser convalidada por la parte actora.

Asimismo, la adquisición de la marcas por parte de la empresa SWISSCO 2 no le permite mejorar la calidad o aceptación de un producto, pues como ya se indicó anteriormente la actividad primordial de dicha empresa para realizar su objeto social es otorgar el uso de los activos intangibles (marcas) y no así la creación de productos que puedan mejorarse con la adquisición de las mismas.

Pues si bien, SWISSCO 2 celebró un Contrato de Licencia no exclusiva de uso y explotación de activos intangibles denominados marcas, avisos comerciales y otros derechos de propiedad industrial con empresas pertenecientes a MEXCO HOLDING, y las mismas adquieren el derecho de uso o goce de las marcas, con las cuales mejoran la aceptación o la calidad de los productos que ellas mismas elaboran y enajenan, lo cierto es que dichas empresas son las que obtienen este beneficio por el uso de la marca, pero no así la empresa titular de las mismas, esto es, SWISSCO 2.

Por lo que resulta infundado el argumento de la parte actora en el sentido de que los activos intangibles de SWISSCO 2 cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004, toda vez que permiten de quien disfruta del uso o goce de los mismos reducir los costos de operación, ya que las empresas que si se dedican a la producción y comercialización de las diferentes clases de cervezas no tuvieran el derecho de usar esos intangibles, incurrirían en diversos costos para el desarrollo de sus propias marcas y lograr su posicionamiento en el mercado, máxime que el precepto en cita no contempla como requisito para que califique como un gasto diferido el hecho que sea el titular de los activos intangibles quien reduzca costos de operación o mejore la calidad de un producto que el mismo elabore.

Lo anterior, porque, tal como se indica en párrafos precedentes, de la interpretación al tercer párrafo, del artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004, establece que efectivamente el titular de los activos intangibles (marcas), es el que se encuentra obligado a que éstos reduzcan los costos de operación, mejoren la calidad o aceptación del producto que ellos mismos fabriquen; esto es, que las marcas que adquirió SWISSCO 2, deben permitirle obtener algún beneficio de los antes mencionados sobre productos que fabrique, cuestión que no se actualiza en el presente caso.

(...)

En ese sentido, se tiene que las marcas (...) que adquirió la empresa SWISSCO 2, si bien cumplen con el primer requisito establecido en el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004, consistente en que deben ser activos intangibles, lo cierto es que **NO CUMPLE CON LOS DOS REQUISITOS RESTANTES**, esto es, que los activos intangibles (marcas) le permitan la reducción de los costos de operación o mejorar la calidad o aceptación de un producto, cuestión que debe materializarse en un período limitado, inferior a la duración de su actividad.

Sin que sea óbice a lo anterior, que la parte actora manifieste que la erogación realizada por SWISSCO 2, para la adquisición de los activos intangibles en cantidad de \$569'067,344.00 sí constituyen gastos estrictamente indispensables para el objeto social de la empresa citada, en razón de que el artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004, establece los requisitos que deben de tener las deducciones que sean procedentes conforme al diverso 29 del mismo ordenamiento legal, es decir que antes de que se determine si la erogación que efectuó la empresa citada, es estrictamente indispensable para el desarrollo de su objeto social, es necesario determinar en principio si cumple con lo dispuesto en el artículo 38, tercer párrafo de la referida Ley, a efecto de verificar si constituye un gasto diferido y este a su vez pueda ser una inversión que pueda deducirse, cuestión que en el caso en concreto no se actualiza, atendiendo a los razonamientos anteriormente expuestos.

Consecuentemente, resultan infundados todos los argumentos de la parte actora y resumidos en la litis identificada con el inciso a) del presente Considerando, por lo que resulta legal que la autoridad demandada al emitir la resolución impugnada contenida en el oficio 900 07 04-2014- 19430 de 10 de marzo de 2014, determinara improcedente la deducción del 10% por la adquisición de las marcas en cantidad de \$569'067,344.00.”

Como puede observarse, el tribunal considera que el problema sobre la legislación aplicable para determinar la naturaleza de la deducción y, por ende, los requisitos para verificar su procedencia, se resuelve conforme al artículo 6 del Código Fiscal de la Federación. Disposición que establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho y se determinan conforme a las disposiciones vigentes al momento de su causación.

En ese sentido, señala que el momento en que se actualizó la situación jurídica o de hecho para la causación de la contribución fue en el año 2004, año en que SWISSCO 2 adquirió los bienes intangibles. Razón por la cual, concluye que la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004 es aplicable para determinar si procede o no la deducción calificada por el contribuyente como gasto diferido.

Posteriormente, el tribunal analiza los requisitos que, conforme al artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004, se deben cumplir para considerar un gasto diferido como inversión susceptible de ser deducida. En lo que interesa, y que será criticado más adelante, se afirma que uno de los requisitos consiste en que: “el titular de los activos intangibles se encuentra obligado a que dichos intangibles reduzcan costos de operación, mejoren la calidad o aceptación del producto que él mismo fabrica”.

Sobre esa base, se señala que SWISSCO 2 no contempla dentro de su objeto social actividades de fabricación de productos. Entendiéndose por producto como “cosa producida”; cuestión que no se controvertida por MEXCO HOLDING y, por tanto, se tiene por convalidada dicha definición.

Afirma el tribunal que son las empresas que adquieren en uso o goce las marcas, quienes mejoran la aceptación o calidad de los productos que ellas mismas elaboran y enajenan, así como también reducen costos de operación; pero no así SWISSCO 2.

Continúa diciendo el órgano jurisdiccional, que no se procede a analizar si la adquisición de los activos intangibles cumple con el requisito de estricta indispensabilidad. Esto, debido a que, en primer término, se debe determinar si se cumple con los requisitos del artículo 38, tercer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004; cuestión que en el caso no se actualiza.

Por todo ello, concluye, resulta legal que la autoridad fiscal rechazara la deducción calificada por el contribuyente como gasto diferido, para efectos de determinar el impuesto hipotético que causaría y pagaría SWISSCO 2.

### **3. Críticas sobre la argumentación en torno a la legislación aplicable.**

Primera: Considero que el tribunal incurre en una deficiencia técnica cuando sostiene que en el momento en se adquirieron los bienes intangibles, se actualizó la situación jurídica o de hecho para la causación de la contribución; esto de conformidad con el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación.<sup>7</sup> Lo anterior por las razones que serán expuestas a continuación.

Salinas Arrambide señala que, tratándose de normas tributarias, el supuesto fáctico contenido en estas, constituye un elemento de la realidad social que el legislador tributario contempla y transporta a la norma, convirtiéndolo de esta forma en un supuesto normativo o hecho jurídico, que en esta materia comúnmente recibe el nombre de hecho imponible.<sup>8</sup> Sin embargo, para respetar el derecho fundamental de proporcionalidad tributaria, los presupuestos de hecho que contemple el legislador deben revelar índices de capacidad contributiva.<sup>9</sup>

Dentro de los elementos que integran el hecho imponible se encuentra el denominado elemento objetivo que, siguiendo a Salinas Arrambide, está construido por la descripción objetiva del hecho con abstracción de las circunstancias

---

<sup>7</sup> Artículo 6. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Dichas contribuciones se determinan conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre el procedimiento que se expidan con posterioridad.

<sup>8</sup> Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de derecho tributario*, 2a. ed., México, Editorial Porrúa, 2008, p. 170.

<sup>9</sup> *Ibidem*, p. 173. y Jiménez Jiménez, Jorge, *El amparo fiscal*, México, Editorial Porrúa, 2018, p. 317.

subjetivas y de las circunstancias de lugar y tiempo que lo enmarcan.<sup>10</sup> Aunque en ocasiones, el citado autor señala, en ciertos casos el elemento objetivo del hecho imponible es en su totalidad coincidente con el hecho imponible, absorbiendo y agotando el concepto de este.<sup>11</sup>

García Bueno, indica que el elemento objetivo del hecho imponible no debe confundirse con el objeto del tributo. El primero, alude al presupuesto fáctico de cuya realización depende el nacimiento de la obligación tributaria. En cambio, el segundo, es la manifestación económica que el legislador busca someter a tributación, trátase de la renta, el patrimonio o el gasto, entre otros.<sup>12</sup>

Sin embargo, en el caso del impuesto sobre la renta cargo de las personas morales, me parece particularmente difusa esta última distinción. Lo anterior, porque, en mi opinión, el elemento objetivo del hecho imponible del impuesto sobre la renta consiste en la obtención de ingresos (ya se sea en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo); es decir, es este el presupuesto de hecho cuya realización marca el principio de la obligación tributaria.<sup>13</sup> No obstante, es común que al hacer referencia al objeto de dicho tributo se utilicen como equivalentes la renta o los ingresos; este último, incluso, utilizado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.<sup>14</sup>

Además, cuando se pregunta qué debe entenderse por ingreso (elemento objetivo del hecho imponible), es común que se responda: cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona; lo cual también es una definición de lo que debe entenderse por renta.

Por ello, y a riesgo de que sea mi falta de conocimiento lo que me impide dicha distinción, en lo que sigue utilizaré la expresión “ingresos” para referirme al objeto del impuesto sobre la renta y “hecho imponible” para referirme a la situación de hecho cuya realización marca el principio de la obligación tributaria, que consiste en la obtención de ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo.

Ahora bien, Ramírez Larsen, indica que en relación al objeto y momento en que se genera el impuesto sobre la renta, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado lo siguiente: i) que el objeto del impuesto son los ingresos, no las utilidades del causante; ii) que la obligación a cargo de los sujetos pasivos de la contribución nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, y no hasta que al término del

---

<sup>10</sup> Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), *op. cit.*, p. 177.

<sup>11</sup> *Idem.*

<sup>12</sup> Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Manual de derecho fiscal*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2020, p. 104.

<sup>13</sup> Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), *op. cit.*, p. 184.

<sup>14</sup> Tesis P./J. 52/96, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. IV, octubre de 2003, p. 101.

ejercicio fiscal se determina la utilidad; y iii) que el impuesto se causa de momento a momento, operación tras operación, en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos, al margen de que sea hasta el final del ejercicio cuando, restando las deducciones, se calcule la utilidad.<sup>15</sup>

Por su parte, Roa Jacobo afirma que la regla interpretativa que ha dado la Suprema Corte de Justicia de la Nación para el intérprete que se aproxima a la materia, consiste en que todos los conceptos que modifican positivamente el patrimonio son ingreso, salvo que el legislador hubiese efectuado alguna precisión en sentido contrario.<sup>16</sup>

Sobre esa base, es necesario mencionar que, en términos del artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004,<sup>17</sup> no se consideran ingresos los que obtengan las personas morales por aumentos de capital. La razón de lo anterior, indica Roa Jacobo, siguiendo lo explicado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el amparo directo en revisión 366/2010, obedece a que son recursos con los que contribuyen los socios -o accionistas- pagados por estos, y no capital ganado por la realización de las actividades de la persona moral; así, continuando el citado autor, según lo afirmado por la Corte, dicha exclusión se justifica en que el capital no incide en la obtención de utilidades o pérdidas, sino que estas se darán en la medida en la que se genere un diferencial entre activos y pasivos, cuyo monto supere, o no alcance a cubrir, el propio capital social.<sup>18</sup>

Lo antes manifestado, sirve para dar cuenta de que la adquisición de los activos intangibles como aportación a capital, de ninguna manera actualiza la situación jurídica o de hecho para la causación del impuesto sobre la renta. Por el contrario, en el momento en que se adquiere cualquier bien por concepto de aportación a capital, se produce exactamente lo opuesto a la causación del tributo, esto es, la no sujeción tributaria.

Es preciso distinguir entre la exención y la no sujeción tributaria. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que una exención a la regla general de causación requiere dos normas, la que establece el hecho imponible y la que dispone, por alguna razón -que puede ser de tipo social o extrafiscal, entre otros-, que no obstante que se actualice ese hecho no debe pagarse el tributo. En cambio, la no sujeción, no causación o no objeto se concibe

---

<sup>15</sup> Roa Jacobo, Juan Carlos (coord.), *Todo fiscal, régimen general del Impuesto sobre la Renta, personas morales*, 2a. ed., México, Bosh México, 2019, p. 41.

<sup>16</sup> *Ibidem*, p. 181.

<sup>17</sup> Artículo 17. (...)

Para los efectos de este Título, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.

<sup>18</sup> Roa Jacobo, Juan Carlos (coord.), *op. cit.*, p. 187.

como un aspecto o materia que no está inmersa en el hecho imponible, sino que se sitúa fuera de este, por lo que no debe pagarse la contribución; por regla general no requiere de una norma que la establezca, aunque existe la posibilidad de que se establezca por razones de la materia gravable; es decir, que la no sujeción sea expresa.<sup>19</sup>

De esta forma, el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente e 2004 -y sus correlativos en las legislaciones posteriores del impuesto sobre la renta- no establece una exención, sino que por razones de la materia gravable -y de claridad- la no sujeción es expresa al señalar que *no se considera ingreso acumulable* los que obtengan las personas morales por aumentos de capital. Así, aún y cuando dicha “no sujeción expresa” no contempla la suscripción inicial de capital, de las reflexiones anteriores fácilmente puede concluirse que cualquier aportación a capital, sea inicial o posterior, no cae dentro de la materia inmersa en el hecho imponible del impuesto sobre la renta.

Ahora bien, es verdad que el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación señala que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes vigentes durante el lapso en que ocurran, y que dichas contribuciones se determinan conforme a las disposiciones vigentes al momento de su causación.

No obstante, según hemos visto, la aportación a capital no puede considerarse una situación de hecho que genere un ingreso para quien la recibe<sup>20</sup> y, en ese sentido, cause el impuesto sobre la renta. De ahí que carezca de sentido lo afirmado por el tribunal. Es decir, si la adquisición de cualquier bien mediante aportación a capital produce la no sujeción tributaria del impuesto sobre la renta; entonces, dicho hecho jurídico no puede ser subsumido en lo dispuesto por el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, pues derivado de dicha situación de hecho (adquisición de los bienes intangibles) no se está causando contribución alguna que tenga que determinarse.

Otra cosa muy distinta es, que el impuesto causado en 2004 por la obtención de ingresos derivado de otras situaciones que sí actualicen el hecho imponible, se haya determinado al final del ejercicio conforme a las disposiciones vigentes al momento de su causación, tomando en cuenta las deducciones de ese período y que, para efectos de su procedencia, dichas deducciones deban cumplir con los requisitos establecidos durante dicho lapso. Pero de ahí no se sigue que, tratándose de los requisitos para las inversiones (cuya amortización se realiza en distintos ejercicios fiscales) se deban atender siempre a las disposiciones del año en que se

---

<sup>19</sup> Tesis 2a./J. 104/2018 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t.I, octubre 2018, p. 848.

<sup>20</sup> Existen ocasiones en las que se puede generar un ingreso acumulable para quien aporta a capital un determinado bien, véase: Eseverri Ahuja, José Ángel, “Pagos en especie”, *Fiscoactualidades*, 2011, número 128, [https://imcp.org.mx/IMG/pdf/fiscoactualidades\\_128.pdf](https://imcp.org.mx/IMG/pdf/fiscoactualidades_128.pdf).

llevó a cabo la primera amortización. Como se verá más adelante, existen razones para pensar que esto no sea así.

Segunda: La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el amparo directo en revisión 1845/2011, resolvió un asunto en el cual se planteó la inconstitucionalidad del Artículo Segundo Transitorio, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 01 de enero de 2002.

El caso derivó de una multa que se le impuso a la quejosa, en virtud de que no determinó de conformidad con las disposiciones fiscales vigentes en 2005, la amortización de la concesión del Aeropuerto de Aguascalientes, que se le otorgó el 29 de junio de 1998. El contribuyente había aplicado un porcentaje de amortización del 15%, conforme a las disposiciones vigentes en 1998, en lugar del 2% en términos de la normatividad vigente en 2005.

La quejosa plantearía, entre otras cuestiones, que dicho Transitorio viola el principio de irretroactividad de la ley previsto en el artículo 14, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior, en razón de que quienes hubiesen efectuado inversiones que no hayan sido deducidas en su totalidad con anterioridad a la entrada en vigor del Decreto en cuestión, aplicarían el por ciento máximo señalado en la nueva ley, únicamente respecto del saldo pendiente por deducir.

Al respecto, la Sala señaló que en materia de deducciones no opera la teoría de los derechos adquiridos, pues el legislador puede modificar el “cuantum” de la deducción. De ahí que el derecho que tenía la quejosa antes del 01 de enero de 2002 para deducir las inversiones provenientes de una concesión en un porcentaje máximo del 15% por cada ejercicio fiscal, no tiene el carácter de “adquirido”.

Asimismo, la Corte precisó que a la luz de la teoría de los componentes de la norma, tampoco se infringe el principio de irretroactividad, porque sus efectos solo surten hacia el futuro, pues únicamente al saldo pendiente de deducir le sería aplicable lo dispuesto en la nueva ley, sin que de forma alguna se esté variando lo acontecido bajo la vigencia de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1998.

Finalmente, -lo cual considero la parte más relevante para los efectos del trabajo-, la Sala sostuvo:

“Esto es, la quejosa no puede alegar tener un derecho adquirido consistente en aplicar siempre el mismo por ciento máximo autorizado en la ley, en virtud de que éste se determina por cada ejercicio fiscal; empero, la quejosa mantiene el derecho a depreciar la inversión, pues tal derecho subsiste en la ley actual, únicamente varió el procedimiento para determinar el monto que debe aplicarse a la deducción, lo cual no entra a su patrimonio, ya que está sujeta a las adecuaciones que puedan surgir en cada ejercicio fiscal; por tanto, las

inversiones, en específico los gastos diferidos de un título de concesión deben depreciarse en cada ejercicio fiscal conforme a la legislación vigente.

(...)

Además, cabe mencionar que la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en mil novecientos noventa y ocho, establece que la deducción de las inversiones únicamente se podrá realizar aplicando los por cientos máximos autorizados en la ley en cada ejercicio, según se desprende del artículo 41 de dicha ley.

De ahí que el legislador no estableció que los contribuyentes desde que realizan la inversión pueden aplicar el mismo por ciento máximo, sino que éste lo haría de acuerdo a la legislación vigente en el ejercicio en que se realiza la depreciación correspondiente, además de contemplar la posibilidad de realizar la deducción inmediata o aplicar por cientos menores a los autorizados por la ley.”

Como puede observarse, la Segunda Sala afirmó que las inversiones, en específico los gastos diferidos, deben depreciarse en cada ejercicio fiscal conforme a la legislación vigente. No obstante, no resulta del todo claro si dicha afirmación se refiere, exclusivamente, a la aplicación del por ciento máximo autorizado en cada ejercicio fiscal o si también a efecto de calificar la naturaleza de la inversión.

Suponiendo que solo se refiera a la aplicación del por ciento máximo autorizado por cada ejercicio fiscal, ¿existen buenas razones para que aplique la misma lógica a efecto de calificar la procedencia de la inversión? Como se verá más adelante, en ciertos supuestos, me parece que sí.

En todo caso, considero desafortunado que la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa no haya tomado en consideración este precedente y, en su caso, expuesto los motivos por los cuales lo consideraba equivocado o inaplicable al caso.

Por último, quisiera destacar que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no abordó su análisis desde la causación del impuesto sobre la renta, en términos del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación. A mi juicio, esto se debe a las razones que fueron expuestas en la crítica anterior; es decir, que la erogación de una inversión no actualiza el hecho imponible del impuesto sobre la renta, mucho menos cuando se realiza a través de una aportación a capital.

#### **4. Crítica sobre la interpretación realizada por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, respecto del artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2004.**

Primera: Atienza señala que los problemas de interpretación se generan por dudas relativas, entre otros, a los siguientes factores: el autor del texto ha empleado alguna expresión imprecisa (problemas de ambigüedad y de vaguedad) o; no es

obvio cual es el alcance de la intención del autor (la relación entre lo dicho -lo escrito- y lo que se quiso decir).<sup>21</sup>

En el caso que se analiza, tanto la autoridad fiscal como el contribuyente, sostenían interpretaciones distintas del artículo 38, tercer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004, que expresamente establece lo siguiente:

“Artículo 38. Para los efectos de esta Ley, se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en períodos preoperativos, cuyo concepto se señala a continuación:

(...)

Gastos diferidos son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, o mejorar la calidad o aceptación de un producto, por un período limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral. También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.”

La discusión se planteaba en los siguientes términos: por un lado, la autoridad fiscal señalaba que se consideran gastos diferidos aquellos bienes intangibles del contribuyente que reducen costos de operación, mejoran la calidad o aceptación de un producto que es fabricado por el propio contribuyente; en cambio, el contribuyente afirmaba que, conforme a dicho artículo, se consideran gastos diferidos aquellos bienes intangibles que reduzcan costos de operación, mejoran la calidad o aceptación de un producto, con independencia de quien elabore el producto.

A mi juicio, se planteaba un problema de interpretación porque ambas posturas eran posibles conforme a dicha disposición jurídica. Es decir, el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no dice expresamente que los productos tengan que ser elaborados por el contribuyente titular de los activos intangibles, pero tampoco dice que los productos en cuestión pueden ser elaborados por un tercero.

MacCormick sostiene que todas las reglas jurídicas pueden ser formuladas como proposiciones que tienen la estructura *si p entonces q*, estipulando que cuando ocurran ciertos hechos operativos, se seguirá una determinada consecuencia jurídica. Sin embargo, hay ocasiones en que la proposición antecedente *p* es ambigua, ya que admite dos proposiciones más detalladas, pero mutuamente excluyentes, que denomina *p'* y *p''*. De esta forma, señala que resolver la ambigüedad implica en la práctica, elegir entre versiones rivales de la regla (*si p' entonces q*, o *si p'' entonces q*); y que una vez que esa elección ha sido hecha, se sigue una justificación simplemente deductiva para una decisión particular. Pero una justificación completa de esa decisión debe girar acerca de cómo se justifica la

---

<sup>21</sup> Atienza Rodríguez, Manuel, *Curso de argumentación jurídica*, Madrid, Editorial Trotta, 2019, p. 437.

elección entre las versiones rivales de la regla. El problema es entonces el de cómo justificar esa elección.<sup>22</sup>

Por razones de simplicidad, la regla jurídica que surge de esta discusión práctica puede ser formulada en los siguientes términos: Si un contribuyente realiza una inversión en gasto diferido en términos del artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004, entonces puede deducir esa inversión.

Lo anterior, puede ser equivalente a las siguientes lecturas:

a) Si un contribuyente realiza una inversión en gasto diferido en términos del artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (conforme al cual los bienes intangibles deben reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto que es fabricado por el propio contribuyente), entonces puede deducir esa inversión; o

b) Si un contribuyente realiza una inversión en gasto diferido en términos del artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (conforme al cual los bienes intangibles deben reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, con independencia de quien elabore el producto), entonces puede deducir esa inversión.

En ese sentido, el problema planteado ante el tribunal puede resolverse, y justificarse deductivamente, solo después de que se haya tomado una decisión acerca de la interpretación de la regla entre las anteriores opciones a) y b). De ahí que, como lo señala MacCormik, en los problemas de interpretación la importancia de la decisión gira en torno acerca de cómo se justifica la elección entre las versiones rivales de la regla.

Como puede verse, el tribunal no justificó por qué eligió opción a). Simplemente se limitó a realizar una deducción una vez que ya había seleccionado la regla aplicable, concluyendo que no procedía la deducción por concepto de gasto diferido, al no actualizarse la proposición antecedente. Es decir, su razonamiento fue el siguiente:

- La regla aplicable (*si p, entonces q*) consiste en: si un contribuyente realiza una inversión en gasto diferido en términos del artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (conforme al cual los bienes intangibles deben reducir costos de operación, mejoran la calidad o aceptación de un producto que es fabricado por el propio contribuyente), entonces puede deducir esa adquisición.

- En el caso concreto (*no p, entonces no q*), el contribuyente no realizó una inversión en gasto diferido en términos del artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (porque los bienes intangibles no le permiten reducir costos de

---

<sup>22</sup> *Ibidem*, p. 519.

operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto que es fabricado por él mismo), entonces no puede deducir esa adquisición.

Empero, en ningún momento brindó razones de por qué debía preferirse la regla a) y no la regla b). Lo cual, como se dijo, en los problemas de interpretación resulta ser el paso más importante en las decisiones judiciales.

Finalmente, aún y cuando pueda resultar intrascendente, me parece equivocado el razonamiento del tribunal cuando afirma que se tiene por convalidada la definición de producto -entendiéndose como cosa producida-, debido a que dicha cuestión no fue controvertida por el contribuyente.

Desde mi punto de vista, en el derecho procesal civil, de aplicación supletoria al juicio contencioso administrativo federal<sup>23</sup>, las cuestiones no controvertidas de por una parte pueden dar lugar a la confesión de hechos<sup>24</sup> o al perfeccionamiento de pruebas;<sup>25</sup> pero en forma alguna se puede decir que convalidan definiciones. De ahí que considere equivocado el razonamiento del tribunal.

Además, me parece que la circunstancia de que se tenga por convalidada dicha definición no aporta nada para efectos de resolver la litis que fue planteada ante el tribunal; es decir, el hecho de que por producto se entienda “cosa producida” no implica que dicho producto tenga que ser elaborado por el titular de los bienes intangibles, en tanto que, si lo elabora es un tercero, dicho producto no pierde su naturaleza y sigue siendo una “cosa producida”.

Así pues, considero que dicha definición tampoco sirve para intentar justificar la elección del tribunal de aplicar la regla identificada con el inciso a).

---

<sup>23</sup> Artículo 1o.- Los juicios que se promuevan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se regirán por las disposiciones de esta Ley, sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. A falta de disposición expresa se aplicará supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles, siempre que la disposición de este último ordenamiento no contravenga las que regula el juicio administrativo federal que establece esta Ley.

<sup>24</sup> Ovalle Favela, José, *Derecho procesal civil*, México, Oxford, 2013, p. 75.

<sup>25</sup> *Ibidem*, p. 169.

## Capítulo III

### Capítulo III. Sobre si la adquisición de bienes intangibles debió ser considerada como un gasto del ejercicio de 2004.

#### 1. Resolución y argumentos de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Por lo que respecta a la litis identificada con el inciso **b)**, es importante precisar que, de considerar que la adquisición de los bienes intangibles efectuada en 2004, calificaba como un gasto del ejercicio -según se desprende de los conceptos de impugnación que hizo valer el contribuyente y que se relatan en la sentencia que se analiza-, ello habría generado una pérdida fiscal para el ejercicio 2004; la cual -según el contribuyente- la autoridad fiscal se encontraba obligada a reconocer en su determinación.

De esta forma, la pérdida fiscal generada en 2004 podría ser aplicada contra la diferencia de utilidad derivada del rechazo de la deducción por concepto de gasto diferido, aplicada dentro del cálculo del impuesto hipotético de la sociedad residente fiscal en Suiza, correspondiente al ejercicio fiscal 2006. Al respecto, el tribunal resolvió lo siguiente:

“Establecido lo anterior, esta Juzgadora considera necesario imponerse del contenido de los artículos 29, fracción II y 31, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004, los cuales son del contenido siguiente:

(...)

De los preceptos legales transcritos, se advierte que los contribuyentes podrán efectuar la deducción entre otras cuestiones, de la adquisición de mercancías que utilicen para prestar servicios, las cuales deben ser estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente.

Sin embargo, contrario a lo aducido por la parte actora aun cuando dicho precepto establezca que la contribuyente podrá efectuar la deducción de la adquisición de mercancías que utilicen para prestar servicios del monto de sus ingresos acumulables, la figura de la deducción si bien permite disminuir de la referida adquisición de mercancías, tal derecho debe ser ejercido de forma directa y personal por el contribuyente; por tanto, si la parte actora es quien debe ejercer ese derecho, resulta inconcuso que la autoridad demandada no puede realizar directamente las presuntas deducciones a favor de la actora, pues bien la aplicación de dichas deducciones constituye un derecho conferido a la demandante y no así una obligación a la autoridad demandada; dado que, la autoridad no puede excederse de sus atribuciones y suplantar el ejercicio de un derecho a favor de la contribuyente SWISSCO 2; además, de que la actora estuvo en aptitud de realizar las deducciones al momento de efectuar la declaración correspondiente al ejercicio fiscal revisado del 1° de enero al 31 de diciembre de 2006.

De tal suerte, resulta excesiva la pretensión de la actora, ya que si las deducciones pueden ser efectuadas o no por ella, no existe precepto legal alguno que faculte a la autoridad a sustituir al particular en su ejercicio; motivo por el cual, carece de sustento que la actora pretenda que sean aplicadas en su favor las cantidades que fueron conocidas en el procedimiento fiscalizador, cuando en todo caso debía haber sido MEXCO HOLDING, quien tenía que aplicar las deducciones correspondientes en la declaración de SWISSCO 2 respecto al ejercicio fiscal 2006; es decir, haber optado por ese procedimiento antes de elegir el previsto en el artículo 29, fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por lo que, al haber sido la propia actora quien eligió acogerse al estímulo fiscal contenido en los artículos 29, fracción IV y 38, párrafo tercero de la Ley del Impuesto sobre la Renta; entonces, no resulta válido que pretenda variar la opción elegida para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; a través, de un mandato oficioso por parte de la autoridad demandada, pues de conformidad con las Reglas y procedimientos otorgados por las disposiciones fiscales la opción elegida no podrá variarse respecto del mismo ejercicio, ni aun a través de una declaración complementaria, por prohibirlo expresamente el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación.”

De la anterior transcripción, se desprende -aunque no con toda claridad- que el tribunal considera que la adquisición de los bienes intangibles sí constituye un gasto del ejercicio, en términos de los artículos 29, fracción II y 31, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004. Sin embargo, -concluye- es legal que la autoridad fiscal no haya considerado dicha deducción al momento de determinar el crédito fiscal. Lo anterior, porque la figura de la deducción es un derecho que debe ser ejercido de forma directa y personal por el contribuyente.

En ese sentido, en todo caso, debía haber sido el contribuyente quien tenía que aplicar esa deducción respecto del ejercicio fiscal 2006; no obstante, -y esto me parece lo más grave de la parte de la sentencia que se analiza- optó por acogerse al estímulo fiscal contenido en los artículos 29, fracción IV y 38, párrafo tercero de la Ley del Impuesto sobre la Renta -no especifica de qué año-; razón por la cual dicha opción no podrá variarse respecto de ese ejercicio, ni aun a través de una declaración complementaria, por prohibirlo expresamente el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación.

## **2. Algunas críticas.**

Primera: Si el tribunal considera -como me parece que es así- que, conforme a los artículos 29, fracción II y 30, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004, la adquisición de los activos intangibles tiene la naturaleza de gasto del ejercicio; entonces, me parece que su justificación de porque no era procedente que la autoridad fiscal tomara en cuenta dicha deducción al momento de determinar el crédito fiscal, no resulta del todo correcta.

Es verdad que, -siguiendo la tipología de la Suprema Corte de Justicia de la Nación- las deducciones estructurales<sup>26</sup> son personales, en el sentido de que particularizan la carga del impuesto sobre la renta que debe soportar cada contribuyente para que sea proporcional a su verdadera capacidad contributiva.<sup>27</sup>

Asimismo, que atendiendo a la modalidad de cumplimiento,<sup>28</sup> corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo. De ahí que, tratándose del impuesto sobre la renta, sean estos quienes deban restar las deducciones que consideren autorizadas de sus ingresos acumulables, sin perjuicio de que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación. Esto último, es igualmente aplicable a las pérdidas fiscales, pues son los contribuyentes quienes una vez determinada su utilidad fiscal, deben restar las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar, generándose como consecuencia que el impuesto causado en el ejercicio sea menor o, simplemente, que no se tenga impuesto causado en el ejercicio.

Lo anterior merece la pena ser destacado, en razón de que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 158/2014, determinó que si bien por regla general corresponde al contribuyente disminuir de la utilidad fiscal del ejercicio, las pérdidas fiscales que tengan pendientes de aplicar de ejercicios anteriores; cuando la autoridad exactora, con motivo de sus facultades de comprobación, modifique alguno de los rubros conforme a los cuales se obtiene el resultado fiscal del período fiscalizado, y en este se hayan amortizado pérdidas de ejercicios anteriores, entonces la autoridad hacendaria se encontrará obligada a tomar en consideración en su resolución, el monto de dicha figura sustractiva al liquidar los créditos fiscales a cargo del contribuyente auditado.<sup>29</sup>

Asimismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señaló que en el supuesto descrito no resultaría jurídicamente correcto considerar que precluyó el derecho del contribuyente de disminuir las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores que tengan pendientes de aplicar, bajo el pretexto de que no las amortizó contra la utilidad del ejercicio revisado; pues la hipótesis normativa prevista en el artículo 61, párrafo tercero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2004, se actualiza únicamente en los casos en que aquél estuvo en posibilidad de hacerlo y no las disminuyó; sin embargo, dicho numeral no puede interpretarse de manera rigorista, sino en el sentido de que la posibilidad a la que se refiere no se materializa cuando

---

<sup>26</sup> Tesis 1a./J. 15/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIII, febrero de 2011, p. 170.

<sup>27</sup> Roa Jacobo, Juan Carlos (coord.), *op. cit.*, p. 238.

<sup>28</sup> Tesis 1a./J. 11/2012 (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t.I, julio de 2012, p. 478.

<sup>29</sup> Versión pública sentencia contradicción de tesis 158/2014, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, <https://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=165411>

es la propia autoridad hacendaria la que determina una utilidad fiscal no declarada por el causante, quien por consecuencia no pudo hacer uso de la prerrogativa en comento, al ser la autoridad fiscalizadora la que liquida el crédito fiscal con motivo de sus facultades de comprobación, máxime que esta se encuentra facultada para sustentar su resolución en los hechos que conozca al realizar su función fiscalizadora, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación.

No obstante, la Corte aclaró esta última facultad no puede llevarse al extremo de obligar a la autoridad exactora a que en todos los casos disminuya, oficiosa e indiscriminadamente, las pérdidas fiscales que puedan tener los contribuyentes pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, sino debe acotarse a aquellos supuestos en los que despliegue sus facultades de comprobación respecto de un ejercicio, en el que el contribuyente auditado haya ejercido su derecho de amortizar dichas pérdidas pasadas, pues es evidente que al efectuar dicha revisión conocerá la existencia de éstas, o bien, también puede presentarse cuando el propio causante fiscalizado hace del conocimiento de la autoridad hacendaria la actualización de la prerrogativa de mérito, siempre y cuando acredite fehacientemente su pretensión.

A mi juicio, el razonamiento de la Suprema Corte puede ser extrapolado, aunque con ciertos matices, a las deducciones. De esta forma, puede sostenerse que si bien por regla general corresponde al contribuyente disminuir de sus ingresos acumulables, las deducciones que considere autorizadas; cuando la autoridad exactora, con motivo de sus facultades de comprobación, rechace un concepto deducido -por ejemplo- por no corresponder a la categoría de inversiones, pero dicho concepto sí corresponda a la categoría de gastos, entonces la autoridad hacendaria debería tomar en cuenta dentro de su resolución, el monto de dicha figura sustractiva al liquidar, en su caso, los créditos fiscales a cargo del contribuyente auditado. Un razonamiento de este tipo, por un lado, sería acorde con la doctrina de sustancia sobre forma;<sup>30</sup> y, por otra parte, maximizaría el derecho fundamental de proporcionalidad tributaria,<sup>31</sup> en tanto, se atendería a la verdadera capacidad contributiva, por encima de cuestiones formales.

De ahí que, considero equivocada la justificación del tribunal en el sentido de que la figura de la deducción es un derecho que deber ser ejercido de forma directa y personal por el contribuyente. Cuestión que si bien es la regla general, estimo que admite excepciones.

A pesar de lo anterior, coincido que, en el caso, suponiendo que la adquisición de los activos intangibles se tratara de un gasto del ejercicio, no era posible que la autoridad tomara en cuenta dicha deducción al momento de determinar el crédito fiscal al contribuyente. Esto, debido a que la adquisición de los intangibles se realizó en un ejercicio fiscal (2004) distinto al auditado (2006). De tal

---

<sup>30</sup> Para un estudio sobre el tema véase: Pérez Robles, Arturo (coord.), “Los convenios de doble...”, cit., pp. 69-99.

<sup>31</sup> Jiménez Jiménez, Jorge, *op. cit.* p. 303.

suerte que, de efectuar la reclasificación se estaría modificando el resultado fiscal de un ejercicio fiscal no sujeto a revisión y, por ende, se estaría ampliando el objeto de la facultad de comprobación; además de que podría darse el caso de que las facultades para determinar contribuciones respecto del ejercicio en el que se llevó a cabo la adquisición, ya hayan caducado.

Así pues, tratándose de deducciones, la excepción a la regla general que sostengo, consiste en que la autoridad hacendaria, en ejercicio de sus facultades de comprobación, ante el rechazo de una deducción que no corresponde a la categoría<sup>32</sup> seleccionada por el contribuyente pero que sí se trata de un concepto deducible, debe tomar en consideración en su resolución, el monto de dicha figura sustractiva al liquidar, en su caso, los créditos fiscales a cargo del contribuyente auditado. No obstante, dicha excepción debe limitarse a aquellos supuestos en los que con motivo de la reclasificación no se modifique el objeto de la revisión, es decir, cuando la reclasificación de la deducción implique, en su caso, modificar únicamente la utilidad fiscal del ejercicio fiscal revisado.

Segunda: Considero equivocada la justificación que brinda el tribunal para sostener que el contribuyente no puede corregir su situación fiscal del ejercicio fiscal 2004, aplicando la deducción por la adquisición de los bienes intangibles, que en todo caso calificaba como un gasto del ejercicio, mediante una declaración complementaria. Esto, porque el impedimento que observa el tribunal consiste en que el contribuyente optó por aplicar el estímulo fiscal contenido en los artículos 29, fracción IV y 38, párrafo tercero de la Ley del Impuesto sobre la Renta; así, en términos del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, dicha opción no podrá variarse respecto de ese ejercicio.

Desde mi punto de vista, la deducción establecida en los artículos 29, fracción IV y 38, párrafo tercero de la Ley del Impuesto sobre la Renta de ninguna manera establece un estímulo fiscal en favor de los contribuyentes; antes bien, constituye una exigencia constitucional del derecho fundamental de proporcionalidad tributaria, en la medida que permite atender a la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes.

Para mayor referencia, conviene transcribir la literalidad de dichos preceptos legales:

“Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:  
(...)  
IV. Las inversiones.

---

<sup>32</sup> Entiendo por categoría de una deducción a aquella que se encuentra dentro de la clasificación que se establece en el artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004; es decir, a los gastos, las inversiones, las devoluciones, los créditos incobrables, las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, etc.

Artículo 38. Para los efectos de esta Ley, se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en períodos preoperativos, cuyo concepto se señala a continuación:

Gastos diferidos son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, o mejorar la calidad o aceptación de un producto, por un período limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral. También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.”

Del artículo 29, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente e 2004, se desprende que los contribuyentes podrán efectuar la deducción de las inversiones. Por su parte, el artículo 38 de la citada Ley señala que se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en períodos preoperativos; definiéndose, en el párrafo tercero de dicho artículo, qué debe entenderse por gastos diferidos.

Ahora bien, hemos dicho que el objeto del impuesto sobre la renta son los ingresos; sin embargo, son las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tasa de acuerdo con la cual se determina el impuesto.<sup>33</sup> De ahí que el ingreso bruto deba ser atemperado con conceptos relacionados con el costo de la producción del ingreso, es decir, con las deducciones, de tal manera que la base del impuesto sea específicamente la ganancia que resulte de la obtención de ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo, que modifique el patrimonio del contribuyente, mediante un impacto positivo de este.<sup>34</sup>

De esta forma, tenemos que las inversiones se consideran una especie de las deducciones. A reserva de profundizar más adelante sobre el signo distintivo de este tipo de deducciones (consistente en que el legislador establece su deducción bajo características temporales particulares), es importante mencionar que las inversiones se identifican con la adquisición de bienes y derechos con el legítimo afán de destinarlos a las actividades productivas del contribuyente incrementando las posibilidades de generar ingresos; es decir, es una partida que constituye una erogación para la adquisición de un bien o un activo, con la intención de generar algún rendimiento, que se resta de los ingresos acumulables del contribuyente atendiendo a la vida útil que presuntamente se le asigna al bien o activo.<sup>35</sup>

En ese sentido, no puedo concebir que el reconocimiento de este tipo de deducciones se configure como un estímulo fiscal. Más bien, me parece que el legislador se encuentra obligado a reconocer la deducción de dichas inversiones, de lo contrario, a los contribuyentes se les estaría gravando con base a una realidad que no representa su verdadera capacidad contributiva; lo cual daría lugar a medios de defensa para controvertir la restricción en cuestión. Por ello, sostengo que los

---

<sup>33</sup> Roa Jacobo, Juan Carlos (coord.), *op. cit.*, p. 41.

<sup>34</sup> *Ibidem*, p. 237.

<sup>35</sup> *Ibidem*, p. 377.

artículos los artículos 29, fracción IV y 38, párrafo tercero de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no establecen un estímulo fiscal.

Por esas razones, tampoco considero correcto hablar de que al momento de realizar una erogación se puede optar por darle el tratamiento de inversión o de gasto del ejercicio y, en ese sentido, pueda afirmarse que la opción elegida no puede modificarse, por prohibirlo expresamente el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación. Desde mi punto de vista, en ese supuesto lo que se lleva a cabo es un calificación jurídica consistente en identificar el concepto jurídico implícito y aplicable a las circunstancias particulares de la erogación<sup>36</sup> y, posteriormente, se otorgar el tratamiento fiscal que corresponde (deducible o no, gasto, inversión, costo de lo vendido, etc.); pero dicha operación no implica que se haya elegido entre diversas opciones igualmente posibles y aceptables por el ordenamiento jurídico, sino que, a criterio del contribuyente, se selecciona el tratamiento fiscal correcto.

En efecto, el artículo 6 del Código fiscal de la Federación,<sup>37</sup> señala que cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarse respecto del mismo ejercicio.

Así, la restricción que se establece en dicho artículo cobra relevancia cuando en las normas fiscales, efectivamente, se establecen dos o más opciones igualmente aplicables a un caso concreto y aceptadas por el ordenamiento jurídico, ya sea para el cumplimiento de las obligaciones fiscales o para determinar contribuciones.

Por ejemplo: las personas físicas que perciben ingresos derivados de la realización de actividades empresariales se encuentran obligadas a tributar en términos del de la Sección I del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta; no obstante, a partir del año 2014 se incorporó un nuevo régimen para las personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, cuyos ingresos en el ejercicio no excedan de la cantidad de \$2'000,000.00, en cuyo caso pueden aplicar las disposiciones contenidas en la Sección II denominada "Régimen de incorporación fiscal", del Capítulo II del Título IV de dicha Ley.

De esta forma, una persona física que en el 2021 comience a realizar actividades empresariales, y estime que sus ingresos no excederán el límite referido, sí puede optar por aplicar el régimen tributario que considere más adecuado para cumplir sus obligaciones fiscales y determinar sus contribuciones.

---

<sup>36</sup> Pérez Robles, Arturo (coord.), "Los convenios de doble...", *cit.*, p. 141.

<sup>37</sup> Artículo 6. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

(...)

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio.

Pero nótese como en este ejemplo sí existe la posibilidad de elegir entre dos opciones aceptadas por el ordenamiento jurídico para un caso concreto.

En cambio, la calificación jurídica que se realiza para determinar el tratamiento fiscal que se le otorga a una deducción no implica elegir entre opciones válidas, sino la opción adecuada. Por esa razón considero que el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, no es un impedimento para que se pueda corregir el tratamiento fiscal que se le dió a una deducción a través de una declaración complementaria, si se considera que aquel fue incorrecto.

Ahora bien, he intentado evidenciar que son equivocadas las razones que sustentan la decisión del tribunal de que no resulta posible para el contribuyente presentar una declaración complementaria del ejercicio fiscal 2004 para efectos de deducir en su totalidad los bienes intangibles que adquirió en dicho ejercicio y que - a criterio del tribunal- calificaban como un gasto. Sin embargo, sí comparto dicha conclusión, aunque por razones diferentes.

En mi opinión, lo que impide al contribuyente presentar una declaración complementaria respecto del ejercicio fiscal 2004, es el último párrafo del artículo 32 del Código Fiscal de la Federación,<sup>38</sup> en cuyos términos, una vez iniciadas las facultades de comprobación no tendrán efectos las declaraciones complementarias de ejercicios anteriores que presenten los contribuyentes revisados cuando estas tengan alguna repercusión en el ejercicio que se esté revisando.

Vale la pena señalar que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el amparo directo en revisión 5268/2015, estableció que la referida limitante resulta aplicable incluso cuando las autoridades fiscales han finalizado las facultades de comprobación.<sup>39</sup>

En el caso, la presentación de una declaración complementaria del ejercicio fiscal 2004 para aplicar la deducción por la adquisición de los bienes intangibles en su totalidad, ocasionaría una pérdida fiscal en dicho ejercicio, que podría ser amortizada en términos del artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta

---

<sup>38</sup> Artículo 32. Las declaraciones que presenten los contribuyentes serán definitivas y sólo se podrán modificar por el propio contribuyente hasta en tres ocasiones, siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación.

(...)

Para los efectos de este artículo, una vez que las autoridades fiscales hayan iniciado el ejercicio de sus facultades de comprobación no tendrán efectos las declaraciones complementarias de ejercicios anteriores que presenten los contribuyentes revisados cuando éstas tengan alguna repercusión en el ejercicio que se esté revisando.

<sup>39</sup> Versión pública ejecutoria amparo directo en revisión 5268/2015, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, <https://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=187733>

vigente en 2006;<sup>40</sup> lo cual evidentemente tendría repercusión en el ejercicio fiscal que fue sujeto a revisión, es decir, el correspondiente al año 2006.

Así pues, aún y cuando comparto la decisión del tribunal sobre este punto en específico por la justificación que fue brevemente expuesta, considero que su motivación resulta equivocada por las críticas que he sostenido.

Tercera: He dicho que el tribunal parece reconocer -aunque no con toda claridad- que la adquisición de los bienes intangibles en el ejercicio 2004 corresponde a un gasto del ejercicio, en términos de los artículos 29, fracción II y 31, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dicho año. Afirmación que no comparto, por las razones siguientes:

La fracción II del artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004,<sup>41</sup> permite la deducción de los gastos netos de descuentos, bonificaciones y devoluciones. A mi juicio, dentro de esta fracción se incluyen lo que las empresas comunmente denominan en su contabilidad como gastos operativos o gastos de operación; que en términos amplios pueden entenderse como aquellas erogaciones en las que incurren los contribuyentes durante el ejercicio normal de su actividad y que son necesarios para la consecución de su objeto social.<sup>42</sup>

---

<sup>40</sup> Artículo 213. Para los efectos de este Título, se consideran ingresos gravables los ingresos del ejercicio a que se refiere el artículo 212 de esta Ley, sujetos a regímenes fiscales preferentes, en el ejercicio al que correspondan, en el momento en que se generen, de conformidad con lo dispuesto en los Títulos II y IV de la misma, siempre que no se hayan gravado con anterioridad en los términos de los Títulos antes citados, aún en el caso de que no se hayan distribuido los ingresos, dividendos o utilidades, en la proporción de la participación directa o indirecta promedio por día que tenga la persona residente en México o el residente en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional.

(...)

El contribuyente llevará una cuenta de los ingresos, dividendos o utilidades sujetos a regímenes fiscales preferentes que estén a lo dispuesto por el artículo 212 de esta Ley. Esta cuenta se adicionará con los ingresos gravables, utilidad fiscal o resultado fiscal de cada ejercicio, por los que se haya pagado el impuesto a que se refiere este artículo, y se disminuirá con los ingresos, dividendos o utilidades percibidos por el contribuyente sujetos a regímenes fiscales preferentes adicionados de la retención que se hubiere efectuado por la distribución, en su caso, en dicho régimen. Cuando el saldo de esta cuenta sea inferior al monto de dichos ingresos, dividendos o utilidades percibidos, el contribuyente pagará el impuesto por la diferencia aplicando la tasa prevista en el artículo 10 de esta Ley.

<sup>41</sup> Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

(...)

II. Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas efectuadas inclusive en ejercicios posteriores.

<sup>42</sup> Roa Jacobo, Juan Carlos (coord.), *op. cit.*, p. 244.

Por su parte, el artículo 31, fracción I, de la citada Ley, establece que las deducciones autorizadas deberán ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

De esta forma, un gasto es estrictamente indispensable, cuando de no realizarlo, dejaría de estimularse la actividad de la empresa y se disminuiría la misma, viéndose disminuídos los ingresos también; así, en la medida en que los gastos puedan coadyuvar al fortalecimiento, estímulo y cumplimiento de los fines de la empresa, cumplirá con la característica de indispensables<sup>43</sup> y calificarán como una deducción autorizada.

No obstante, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 134/2003, se apoyó de los principios de contabilidad, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, para definir al gasto de la siguiente manera:

“El decremento bruto de activos (cuando los gastos son sufragados de contado) o incremento de pasivos (cuando son sufragados a crédito) experimentado por una entidad, con efecto de su utilidad neta durante un período contable, como resultado de las operaciones que constituyen sus actividades primarias o normales y que tienen por consecuencia la generación de ingresos.”<sup>44</sup>

Así, para el Poder Judicial los gastos son erogaciones que corresponden a un decremento patrimonial, que pueden ser identificadas directamente con los ingresos que ayudan a generar, que pierden potencial para generar ingresos en el futuro, por lo que solo tienen relevancia en el período en el que se realizaron.<sup>45</sup>

De lo anterior, puede claramente apreciarse que el efecto patrimonial que incorpora un gasto a la esfera de un contribuyente es precisamente un decremento, relacionado directamente con la erogación a través de la cual se materializa el gasto. En ese sentido, solo en la medida que exista una disminución patrimonial estaremos ante la presencia de un gasto.<sup>46</sup>

En el caso concreto, la adquisición de los bienes intangibles no dio lugar a la disminución en el patrimonio del contribuyente, pues como se observa de los antecedentes del caso, dichos bienes fueron adquiridos mediante una aportación a capital al momento de constituirse la sociedad extranjera. De esta forma, dicha adquisición no derivó en un decremento bruto de los activos o en un incremento de

---

<sup>43</sup> *Ibidem*, p. 265.

<sup>44</sup> Versión pública sentencia contradicción de tesis 134/2003, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, <https://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=59315>

<sup>45</sup> Roa Jacobo, Juan Carlos (coord.), *op. cit.*, p. 378.

<sup>46</sup> *Ibidem*, p. 379.

pasivos. Por el contrario, el efecto patrimonial de una aportación a capital incorpora un aumento en activos y aumento en capital.<sup>47</sup>

Además, considero que el potencial de los bienes intangibles que fueron adquiridos para generar ingresos no se agota en el ejercicio en el que llevó a cabo la adquisición, sino que trasciende a varios ejercicios fiscales.

Por tanto, contrario a lo que me parece afirma el tribunal, no comparto que la adquisición de los bienes intangibles que se realizó en el ejercicio 2004 corresponda a un gasto del ejercicio, en términos de los artículos 29, fracción II y 31, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dicho año.

---

<sup>47</sup> Guajardo, Gerardo y Andrade, Nora, *Contabilidad para no contadores*, 2a. ed., México, McGraw Hill, 2012, p. 59.

## Capítulo IV.

**Capítulo IV. Sobre si fue correcto que la autoridad fiscal, por un lado, rechazara una deducción efectuada en el ejercicio fiscal de 2006, aplicando el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2004 y; por otra parte, calificara los ingresos derivados del rechazo de dicha deducción en términos del artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2006.**

### **1. Resolución y argumentos de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.**

Toca ahora analizar la decisión del tribunal en torno a la litis identificada con el inciso **c)**, cuya cuestión a dilucidar podría ser planteada en los siguientes términos: ¿Es legal que la autoridad fiscal, por un lado, rechace la deducción efectuada en el ejercicio fiscal de 2006, calificada por el contribuyente como inversión en gasto diferido, aplicando el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2004 y; por otra parte, califique los ingresos derivados del rechazo de dicha deducción en términos del artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006?

Al respecto, el tribunal resolvió lo siguiente: (Hoja 356 a 358)

“Bajo los anteriores razonamientos, esta Juzgadora considera que los argumentos a que se ciñe la litis identificada con el inciso c) de este Considerando, relativa a determinar si la resolución impugnada resulta ilegal, toda vez que le determinó un crédito respecto de los ingresos supuestamente omitidos por su subsidiaria SWISSCO 2 en términos del artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006, no obstante que dicho impuesto omitido deriva del rechazo de una deducción de gastos diferidos que la demandada fundamentó en diversas disposiciones legales vigentes en 2004, son infundados.

En principio, se considera necesario tener presente que del análisis a la resolución impugnada contenida en el oficio 900 07 04-2014- 19430 de 10 de marzo de 2014, se advierte que la actora omitió enterar el Impuesto sobre la Renta respecto de los ingresos de su subsidiaria Suiza SWISSCO 2 en el ejercicio fiscal 2006, con lo cual en términos del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación transcrito previamente, es el artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006 el aplicable y no así el vigente en 2004 como erróneamente lo señala la parte actora, pues el ejercicio fiscal 2006, fue en el que se obtuvieron los ingresos y de los cuales no se enteró el impuesto.

Por ende, a efecto de determinar el Impuesto sobre la Renta a pagar por parte de la empresa SWISSCO 2, si influye el momento en el que obtiene los ingresos por el uso de terceros de los activos intangibles que adquirió, es decir, en el ejercicio fiscal 2006, por lo que a efecto de determinar dicha cuestión no es aplicable la legislación vigente en 2004 como erróneamente lo asevera la parte actora, aun cuando éstos deriven del rechazo de una deducción de gastos

diferidos que la demandada fundamentó en diversas disposiciones legales vigentes en 2004.

Pues, si bien la mecánica que se utilizó para determinar la procedencia de las deducciones fue bajo la legislación vigente en 2004, ello es porque fue en ese momento en el cual se actualizó la situación jurídica de hecho, es decir, fue en el ejercicio fiscal 2004 el momento en el cual la empresa SWISSCO 2 adquirió los activos intangibles (...)

Por lo que, resulta legal que la autoridad demandada al momento de emitir la resolución impugnada contenida en el oficio 900 07 04- 2014-19430 de 10 de marzo de 2014, con fundamento en el artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006, determinara la omisión del entero del Impuesto sobre la Renta respecto de los ingresos que obtuvo la empresa SWISSCO 2 en el ejercicio fiscal revisado, esto es, en el año 2006.

Por otra parte, resultan inoperantes los argumentos efectuados por la actora consistentes esencialmente en que la resolución impugnada es ilegal, toda vez que la autoridad demandada le determinó un crédito respecto del Impuesto sobre la Renta a cargo de su subsidiaria Suiza SWISSCO 2 correspondiente al ejercicio fiscal 2006, no obstante que en términos del artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004, tal situación únicamente resultaba procedente si la Confederación Suiza se hubiera encontrado comprendida dentro de la lista de territorios de regímenes fiscales preferentes contenida en la fracción IV de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta para el ejercicio fiscal 2004.

Lo anterior, porque como ya se concluyó anteriormente la Ley del Impuesto sobre la Renta aplicable para determinar la omisión del entero del Impuesto sobre la Renta respecto de los ingresos que obtuvo la empresa SWISSCO 2 en el ejercicio fiscal revisado, esto es, 2006, pues fue el momento en el que se dio la situación jurídica de hecho y por tanto, el estudio sobre dichos argumentos en nada variarían el sentido de la referida determinación por parte de la autoridad demandada, pues ésta no se realizó a la luz de la legislación que la actora pretende que se le aplique (...)"

Como puede verse, el tribunal parte del análisis de la resolución impugnada, advirtiendo que MEXCO HOLDING omitió enterar el impuesto sobre la renta, respecto de los ingresos de su subsidiaria SWISSCO 2 (residente fiscal en Suiza) en el ejercicio fiscal 2006. En ese sentido, señala que conforme al artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, es el artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006 el aplicable para verificar si dichos ingresos se encuentran sujetos a regímenes fiscales preferentes.

Lo anterior, porque el momento en que se obtuvieron los ingresos, por permitir que terceros utilizaran los activos intangibles de los cuales es titular SWISSCO 2, corresponde al ejercicio fiscal 2006 y la omisión de entero del impuesto se relaciona precisamente con dichos ingresos.

En consecuencia, se afirma, para estos efectos no es aplicable la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004, aún y cuando la diferencia del impuesto no enterado deriva del rechazo de una deducción de gastos diferidos, que se fundamentó en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004. Pues, si bien se utilizó la legislación vigente en 2004 para determinar la improcedencia de la deducción, ello fue porque en 2004 la empresa SWISSCO 2 adquirió los activos intangibles, actualizándose la situación jurídica o de hecho.

En conclusión, el tribunal considera legal que en la determinación del crédito fiscal coexista la aplicación de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004, para sustentar el rechazo de la deducción y, la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006, para calificar que los ingresos en cuestión se encuentran sujetos a regímenes fiscales preferentes. En ambos casos, la legislación aplicable se determina en atención a la legislación vigente en el momento en que se realizaron las situaciones jurídicas o de hecho conforme al artículo 6 del Código Fiscal de la Federación. Es decir, si en 2004 SWISSCO 2 adquirió los activos intangibles que se amortizaron en el ejercicio fiscal 2006, lógico es que se aplique la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004 para determinar la procedencia de la deducción, pues en ese año se realizó la situación jurídica o de hecho; por su parte, si el crédito fiscal se determinó por omitir enterar el impuesto sobre la renta respecto de los ingresos de su subsidiaria Suiza SWISSCO 2 obtenidos en el ejercicio fiscal 2006, entonces para determinar si dichos ingresos están sujetos a regímenes fiscales preferentes resulta aplicable la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006, pues en ese año se obtuvieron los ingresos, actualizándose la situación jurídica o de hecho.

## **2. Crítica.**

Única: Antes de exponer mi crítica sobre la decisión y el razonamiento del tribunal, considero necesario mencionar brevemente algunos comentarios acerca los regímenes fiscales preferentes.

En términos generales, y a reserva de analizar más a detalle los artículos 212 y 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006, se consideran reglas de acumulación anticipada de ingresos. Esto es, en virtud de dichos regímenes se le atribuyen ingresos a un contribuyente aún cuando no los haya percibido efectivamente en efectivo, en bienes, en servicio o en crédito, y pertenezcan a una tercera persona.

La razón de esto obedece a cuestión de fiscalidad internacional. La doctrina reconoce dos grandes sistemas de tributación, a saber: de imposición territorial y de renta mundial.

Pérez Robles señala que la utilización de un sistema de imposición territorial implica que un Estado someta a imposición, únicamente la riqueza producida o

localizada en su territorio.<sup>48</sup> El citado autor, siguiendo Gota Losada, indica que los puntos de conexión en el sistema de imposición territorial son: i) el lugar de obtención de la renta que, a su vez, según sea la naturaleza misma, puede precisarse según diversos puntos de conexión, como el lugar donde estén situados los bienes productores de riqueza, lugar donde se han invertido los capitales, lugar de utilización de la propiedad industrial, entre otros; ii) lugar de residencia de la entidad pagadora; y iii) lugar de pago.<sup>49</sup>

En cuanto a los sistemas de imposición de renta mundial, Pérez Robles sostiene que, en términos generales, en dichos sistemas los Estados gravan la totalidad de las rentas obtenidas por los contribuyentes que residen en su territorio (aunque también se utiliza la nacionalidad como criterio de vinculación), sin importar el lugar donde estas se generen.<sup>50</sup> De esta forma, señala que la relación se establece a través de diferentes factores (la localización del centro de actividad económica, la estabilidad en la permanencia temporal y el centro de intereses vitales radicados en el territorio del ente público) que operan como puntos de conexión contribuyente-Estado.<sup>51</sup>

Arnold señala que, frecuentemente, la mayoría de los países gravan a sus residentes a través de un sistema de renta mundial y a los no residentes a través de un sistema de imposición territorial.<sup>52</sup>

La implementación de dichos sistemas de tributación puede generar problemas de doble imposición internacional. Muñoz Serafín, siguiendo las ideas de Vogel, indica como principales causas de dicho fenómeno las siguientes:<sup>53</sup>

a) Cuando en términos de la ley doméstica de dos o más Estados, una misma persona es igualmente considerada residente en cada uno de ellos y dichos Estados gravan a sus residentes sobre la base de renta mundial.

b) Cuando un individuo es residente de un Estado quien grava a sus residentes sobre la base de renta mundial y dicho individuo obtiene ingresos o es propietario de capitales en otro Estado que los grava sobre la base de fuente de riqueza.

---

<sup>48</sup> Pérez Robles, Arturo L. *et al.*, *Derecho fiscal internacional*, México, Editorial Porrúa, 2011, p. 13.

<sup>49</sup> *Idem.*

<sup>50</sup> *Ibidem*, p. 14.

<sup>51</sup> *Idem*, p. 14.

<sup>52</sup> Arnold, Brian J., *International tax primer*, 3a. ed., Estados Unidos de America, Wolters Kluwer, 2016, p. 15.

<sup>53</sup> Calderon Aguilera, Alejandro Nieto L. *et al.*, (Coord.), *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*, México, Themis, 2016, segunda parte, p. 241

c) Cuando una persona obtiene ingresos o mantiene capital en un Estado, a través de un establecimiento permanente ubicado en otro Estado, sin que en ninguno de los dos casos sea considerado residente.

Por lo anterior, Muñoz Serafín señala que existen diversos métodos para eliminar la doble imposición internacional, que por regla general corresponde al país de residencia aplicarlos, los cuales identifica de la siguiente forma:<sup>54</sup>

a) Método de exención, por virtud del cual el país de residencia no considera dentro de las rentas que grava, aquellas obtenidas por sus residentes en otras jurisdicciones, de forma que dichas rentas únicamente quedan gravadas en la jurisdicción fiscal en que se obtienen.

b) Método de imputación o crédito, a través del cual, las rentas obtenidas en otra jurisdicción fiscal si bien se consideran dentro de las rentas gravadas por el país de residencia, este concede un crédito por los impuestos pagados en la jurisdicción fiscal de la fuente.

c) Método de deducción, que aunque algunos tratadistas no lo consideran como un verdadero método para evitar la doble imposición, este consiste en la permisión del país de residencia para deducir como gasto los impuestos pagados en la jurisdicción de fuente.

Ahora bien, para comprender el problema que suscitan las jurisdicciones de baja o nula imposición fiscal, es útil acudir a un ejemplo muy ilustrativo del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el amparo en revisión 107/2008:

“Supuesto 1: considérese el caso de una persona moral residente en México que percibe un ingreso anual de \$10'000,000.00 (Diez millones de pesos), en el ejercicio fiscal de dos mil cinco, monto este que, en su totalidad, se obtiene de operaciones nacionales (para efectos de claridad, se atenderá al ingreso bruto, suponiendo que no existieran deducciones o pérdidas amortizables).

En este caso, en el que el ingreso bruto coincide con el ingreso neto (y con el resultado fiscal), a la utilidad gravable se le aplicará la tasa del 28% y el impuesto causado en el ejercicio ascenderá a \$2'800,000.00 (Dos millones, ochocientos mil pesos), del cual no tiene por qué restarse —acreditarse— monto alguno por concepto de impuesto pagado en el extranjero, dado que la totalidad de los ingresos provienen del territorio nacional.

Supuesto 2: una empresa obtiene el mismo monto de ingresos en el ejercicio fiscal de dos mil cinco —también sin deducciones y sin pérdidas amortizables—, pero la totalidad del ingreso se percibió en una jurisdicción que no cuenta con un régimen fiscal preferente, y en la que cubrió un impuesto sobre la renta a la tasa del 25%, mediante retención que efectivamente le fue aplicada, por un monto de \$2'500,000.00 (Dos millones, quinientos mil pesos).

---

<sup>54</sup> *Ibidem*, p. 244.

Al momento de calcular el impuesto que se declarará ante el fisco mexicano, se aplicará la tasa mexicana del 28% a la totalidad del ingreso, determinando un impuesto por la cantidad de \$2'800,000.00 (Dos millones, ochocientos mil pesos), en relación con la cual podrá acreditarse el impuesto retenido en el extranjero, y determinando una cantidad a pagar por \$300,000.00 (Trescientos mil pesos), la cual corresponde a la diferencia entre la tasa del país extranjero y la tasa mexicana.

Supuesto 3: compárese lo anterior con el caso de una empresa que igualmente percibe \$10'000,000.00 (Diez millones de pesos), monto que, en su totalidad, proviene de un territorio con un régimen fiscal preferente, en el que dicho monto se sujeta a imposición a una tasa del 1%, reteniéndose \$100,000.00 (Cien mil pesos), y en relación con el cual no se cuenta con deducciones o pérdidas amortizables.

Dada la obligación de acumular bajo un principio de renta mundial, de cualquier manera se declara el ingreso total y se calcula a una tasa del 28%, causándose el mismo monto que en los dos primeros supuestos, y procediendo al acreditamiento de lo pagado en el extranjero, de tal manera que la cantidad que aún queda por cubrir al fisco mexicano asciende a \$2'700,000.00 (Dos millones setecientos mil pesos).

Estos tres casos se representan gráficamente a continuación:

	<b>Supuesto 1</b>	<b>Supuesto 2</b>	<b>Supuesto 3</b>
<b>Ingreso</b>	\$10'000,000.00	\$10'000,000.00	\$10'000,000.00
<b>Por:</b>			
<b>Tasa (México)</b>	28%	28%	28%
<b>Igual a:</b>			
<b>Impuesto causado</b>	<b>\$2'800,000.00</b>	<b>\$2'800,000.00</b>	<b>\$2'800,000.00</b>
<b>Menos:</b>			
<b>Impuesto acreditable</b>	---	\$2'500,000.00	\$100,000.00
<b>Igual a:</b>			
<b>Impuesto a pagar:</b>	<b>\$2'800,000.00</b>	<b>\$300,000.00</b>	<b>\$2'700,000.00</b>

Como puede apreciarse, dado que el impuesto se causa bajo un principio de renta mundial, el impuesto causado siempre sería el mismo; las diferencias que derivan se observan en el impuesto a pagar, y se explican atendiendo a las diferencias entre tasas —la mexicana y la aplicada en el extranjero—, las cuales se reflejan en el impuesto acreditable.

Así, los \$300,000.00 (Trescientos mil pesos) que se cubren en el supuesto 2, derivan del 3% que se encontraba pendiente de pago, en relación con el 28% bajo el cual se calcula el impuesto anual, y considerando que el 25% retenido por la jurisdicción fiscal extranjera puede restarse del impuesto causado en México, a fin de contrarrestar el fenómeno de doble imposición.

En el supuesto 3, los \$2'700,000.00 (Dos millones setecientos mil pesos), corresponden a la diferencia entre el 28% bajo el cual se causa el impuesto anual mexicano, y el 1% retenido en el territorio con régimen fiscal preferente.

En estos escenarios —hipotéticos, y no coincidentes con las disposiciones legales mexicanas—, puede apreciarse que, en principio, invertir a través de un régimen fiscal preferente —sea o no un “paraíso fiscal”— no tiene por qué traducirse en una afectación a la tributación causada en el país de residencia. Como se señalaba con antelación, la inversión a través de un régimen fiscal preferente —con la consiguiente percepción del ingreso relativo—, únicamente se traduce en un porcentaje menor de impuesto acreditable, en relación con el monto del ingreso percibido.

De esta forma, si se decidiera invertir en un régimen fiscal preferente, la parte del ingreso que no pagó impuesto sobre la renta en el extranjero —o que lo pagó a una tasa reducida— no se beneficiaría sino en términos de flujo de efectivo, pues aún se encontraría pendiente la determinación del impuesto mexicano, bajo un principio de renta mundial, y de conformidad con la tasa general aplicable a los residentes en territorio nacional.

¿Y por qué, entonces, es que surge la inquietud de combatir la utilización de esquemas de tributación que se relacionan con regímenes fiscales preferentes, en lo general, y en los denominados “paraísos fiscales”, en particular? (...)

Estas dos preguntas se responden con facilidad si se aprecia que la premisa de la que parten los tres supuestos de los que se compone el ejemplo presentado, consiste en que el causante *declara* en el país de residencia el ingreso que proviene del territorio con régimen fiscal preferente, y paga el impuesto correspondiente.

(...)

En otras palabras, las distintas jurisdicciones fiscales no tienen más remedio que confiar en que el ingreso declarado —si es que llega a declararse— es el único que se percibió en el territorio con régimen fiscal preferente, sin posibilidad real de auditar las inversiones efectuadas en éstos, dado que el Estado respectivo difícilmente proporcionará la información que permita al país de residencia determinar la situación fiscal global del causante de que se trate.

¿Y no podrían las autoridades tributarias simplemente confiar en la buena fe del causante? La posibilidad existe, pero no debe perderse de vista que la ausencia de intercambio de información se da en conjunto con la inexistencia de un impuesto sobre la renta, o con la imposición a una tasa reducida, con lo cual se aprecia la existencia de un claro incentivo para recurrir a inversiones en dichos territorios, no sólo por razones de negocio, sino con el propósito de aminorar la carga tributaria.”<sup>55</sup>

---

<sup>55</sup> Versión pública ejecutoria amparo en revisión 107/2008, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, <https://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=975>  
13

Como puede verse, la sola existencia de jurisdicciones con baja imposición fiscal, en principio, no reducen la base impositiva de los países con un sistema de renta mundial, pues en la medida que sus residentes declaren todos sus ingresos, solo cambiará la cantidad que puede ser acreditada (o deducida, según el método de eliminación de doble imposición que se utilice).

Sin embargo, el problema surge de la desconfianza del Estado, fundada o no, de que el contribuyente, en efecto, declare los ingresos obtenidos en jurisdicciones de nula o baja imposición fiscal. Pues, como sostiene la Suprema Corte, la ausencia de intercambio de información entre gobiernos y la imposición a una tasa reducida, constituyen un claro incentivo para recurrir a dichos territorios no solo por razones de negocio, sino con el propósito de aminorar la carga tributaria. De ahí que, como se dijo anteriormente, se establezcan reglas de acumulación anticipada de ingresos, para evitar que los contribuyentes trasladen utilidades a este tipo de países.

Ahora bien, en los artículos 212 y 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006,<sup>56</sup> se contienen las reglas generales del sistema especial de

---

<sup>56</sup> Artículo 212. Los residentes en México o los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, pagarán el impuesto conforme a lo dispuesto en este Título, por los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero sujetos a regímenes fiscales preferentes que generen directamente o los que generen a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, directa o indirectamente, en la proporción que les corresponda por su participación en el capital de dichas entidades o figuras jurídicas.

Para los efectos de esta Ley, se consideran ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, los que no están gravados en el extranjero o lo están con un impuesto sobre la renta inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México, en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley, según corresponda. Los ingresos a que se refiere este Título son los generados en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito y los que hayan sido determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, aun en el caso de que dichos ingresos no hayan sido distribuidos a los contribuyentes de este Título. Para determinar si los ingresos se encuentran sujetos a regímenes fiscales preferentes en los términos del párrafo anterior, se deberá considerar cada una de las operaciones que efectúen los contribuyentes de este Título, directamente o a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen directa o indirectamente. Los contribuyentes en lugar de considerar cada operación, podrán optar por considerar las operaciones realizadas por empresa, entidad, figura jurídica y país o territorio con un régimen fiscal independiente, en donde se generen los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, siempre que las inversiones y los ingresos cumplan con las proporciones y controles que para tales efectos se establezcan en el Reglamento de esta Ley.

(...)

Artículo 213. Para los efectos de este Título, se consideran ingresos gravables los ingresos del ejercicio a que se refiere el artículo 212 de esta Ley, sujetos a regímenes fiscales preferentes, en el ejercicio al que correspondan, en el momento en que se generen, de conformidad con lo dispuesto en los Títulos II y IV de la misma, siempre que no se hayan gravado con anterioridad en los términos de los Títulos antes citados, aún en el caso de que no se hayan distribuido los ingresos, dividendos o utilidades, en la proporción de la

tributación aplicable a los contribuyentes de dicho impuesto que obtengan ingresos provenientes de un régimen fiscal preferente; por su relevancia para el análisis del caso se destacan las siguientes:

- Los residentes en México o los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, pagarán el impuesto conforme al Título VI de dicha Ley, por los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero sujetos a regímenes fiscales preferentes que generen directamente o los que generen a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen directa o indirectamente.
- Se consideran ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, los que no están gravados en el extranjero o lo están con un impuesto sobre la renta inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México, en los términos del Título II (de las personas morales) o IV (de las personas físicas) de la citada Ley, según corresponda.
- Se consideran ingresos gravables los ingresos del ejercicio sujetos a regímenes fiscales preferentes, en el ejercicio al que correspondan, en el momento en que se generen, de conformidad con lo dispuesto en los Títulos II y IV de dicha Ley, aún en el caso de que no se hayan distribuido los ingresos, dividendos o utilidades, en la proporción de la participación directa o indirecta.

---

participación directa o indirecta promedio por día que tenga la persona residente en México o el residente en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional. Los ingresos gravables a que se refiere este artículo se determinarán cada año de calendario y no se acumularán a los demás ingresos del contribuyente, inclusive para los efectos de los artículos 14, 15, 127, 169 y 170, según corresponda, de esta Ley. El impuesto que corresponda a los mismos se enterará conjuntamente con la declaración anual. Se considera que los ingresos a que se refiere este artículo se generan en las fechas a que se refiere esta Ley.

Cuando los contribuyentes tengan a disposición de las autoridades fiscales la contabilidad de los ingresos a que se refiere el artículo 212 de esta Ley y presenten dentro del plazo correspondiente la declaración informativa a que se refiere el artículo 214 de la misma, podrán disminuir proporcionalmente a su participación directa o indirecta promedio por día, las deducciones que correspondan a dichos ingresos de conformidad con lo previsto por los Títulos II y IV de la misma, de la totalidad de los ingresos gravables del ejercicio a que se refiere este artículo, para determinar la utilidad o pérdida fiscal de los citados ingresos y, en su caso, podrán determinar el resultado fiscal de las mismas, disminuyendo las pérdidas en que hayan incurrido los contribuyentes de este Capítulo, en los términos del artículo 61 de esta Ley. Para estos efectos, el contribuyente únicamente disminuirá dichas pérdidas de la utilidad fiscal de los cinco ejercicios siguientes derivados de los ingresos previstos en este artículo.

(...)

El impuesto se determinará aplicando la tasa prevista en el artículo 10 de esta Ley, al ingreso gravable, utilidad fiscal o resultado fiscal, a que se refiere este artículo, según sea el caso.

(...)

- Dichos ingresos gravables se determinarán cada año calendario y no se acumularán a los demás ingresos del contribuyente. El impuesto que corresponda a los mismos se enterará conjuntamente con la declaración anual.

- Cuando los contribuyentes tengan a disposición de las autoridades fiscales la contabilidad de los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes y presenten la declaración informativa a que se refiere el artículo 214 de la citada Ley, podrán disminuir proporcionalmente a su participación las deducciones que correspondan a dichos ingresos de conformidad con los Títulos II y IV de la misma, para efectos de determinar la utilidad o pérdida fiscal. En su caso, podrán determinar el resultado fiscal, disminuyendo las pérdidas en que hayan incurrido los contribuyentes del Título VI, en los términos del artículo 61 de la Ley, hasta dentro de los cinco ejercicios siguientes.

- El impuesto se determinará aplicando la tasa prevista en el artículo 10 de la Ley, al ingreso gravable, utilidad fiscal o resultado fiscal, según sea el caso.

En estos términos, bajo las generalidades del régimen descrito tenemos que un contribuyente que tribute en términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tiene obligación de acumular anticipadamente los ingresos que obtengan sociedades extranjeras en las que participe directa o indirectamente, siempre que dichos ingresos no estén gravados en el extranjero o lo estén con un impuesto sobre la renta inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México.

A efecto de verificar si los ingresos que obtengan las sociedades extranjeras, en las que participe directa o indirectamente el contribuyente residente fiscal en México, se encuentran sujetos al régimen de acumulación anticipada es necesario calcular hipotéticamente el impuesto que dicha sociedad extranjera hubiera causado y pagado en México. Así, cumpliendo determinados requisitos, el citado régimen permite que el cálculo del impuesto hipotético se realice en términos del Título II de la citada Ley. De esta forma, la determinación del impuesto hipotético se realiza de la siguiente manera:<sup>57</sup>

---

<sup>57</sup> Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.

El impuesto que se haya determinado conforme al párrafo anterior, después de aplicar, en su caso, la reducción a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley, será el que se acreditará contra el impuesto al activo del mismo ejercicio, y será el causado para determinar la diferencia que se podrá acreditar adicionalmente contra el impuesto al activo, en los términos del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

	Total de ingresos acumulables de la sociedad extranjera
(-)	Deducciones autorizadas del Título II
<hr/>	
(=)	Utilidad (pérdida) fiscal
(-)	Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores
<hr/>	
(=)	Resultado fiscal
(x)	Tasa aplicable conforme al Título II
<hr/>	
(=)	Impuesto a pagar <sup>58</sup>

Es importante precisar que el artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006, expresamente señala que los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes pertenecen al ejercicio que corresponda, según el momento en que se generen, de conformidad con el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta (tratándose de personas morales).

Por esto último, considero acertada la postura del tribunal cuando afirma que para verificar si los ingresos obtenidos por SWISSCO 2 se encontraban sujetos a regímenes fiscales preferentes, resultan aplicables las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006.

En el Capítulo II de este trabajo, he mencionado que el hecho imponible del impuesto sobre la renta consiste en la obtención de ingresos (ya se sea en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo); es decir, es este el presupuesto de hecho cuya realización marca el principio de la obligación tributaria.<sup>59</sup>

En cuanto al momento en que se considera que los ingresos se obtienen, el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006,<sup>60</sup> señala que,

---

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

<sup>58</sup> En términos del artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006, los contribuyentes pueden efectuar dos tipos de acreditamientos: i) el impuesto sobre la renta que se haya pagado en los regímenes fiscales preferentes, de conformidad con el artículo 6 de dicha Ley; y, ii) el impuesto sobre la renta que se haya retenido y enterado en términos del Título V de dicha Ley.

<sup>59</sup> Alvarado Esquivel, Miguel de Jesus (coord.), *op. cit.*, p. 184.

<sup>60</sup> Artículo 18. Para los efectos del artículo 17 de esta Ley, se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de:

(...)

II. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, cuando se cobren total o parcialmente las contraprestaciones, o cuando éstas sean exigibles a favor de quien efectúe dicho

tratándose del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, se entienden por percibidos en la fecha que se cobren total o parcialmente las contraprestaciones, o cuando éstas sean exigibles a favor de quien efectúe dicho otorgamiento, o se expida el comprobante de pago que ampare el precio o la contraprestación pactada, lo que suceda primero.

En el caso, me parece no existía duda de que fue durante el ejercicio fiscal 2006 que SWISSCO 2 recibió las contraprestaciones por otorgar el uso o goce de los bienes intangibles en favor de sus partes relacionadas residentes en México. Incluso, aún y cuándo no es posible determinarlo con precisión debido a la imposibilidad para acceder a todo el material probatorio del caso, podría decirse que la exigibilidad de dichas contraprestaciones ocurrió antes de su pago (pero durante el ejercicio fiscal 2006), pues como lo señala Roa Jacobo, la adecuada comprensión de la obligación de acumular ingresos en crédito genera que, con mayor probabilidad de ocurrencia, sea el momento de exigibilidad de la contraprestación el que genere la obligación de reconocer el ingreso desde que sucede, pues comercialmente no es muy común que se entregue la mercancía o se expida el comprobante sin que la contraprestación ya hubiere llegado al momento de exigibilidad.<sup>61</sup>

Ramírez Larsen, siguiendo las precisiones que ha realizado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señala que se está ante un ingreso en crédito cuando se aprecie un innegable acceso a una manifestación patrimonial positiva, sobre la cual tiene completo dominio, y que se reconoce cuando todos los eventos que determinan el derecho a recibir la contraprestación ya se han actualizado y cuando el monto de dicha contraprestación puede conocerse con razonable precisión.<sup>62</sup>

Por ello, si los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes pertenecen al ejercicio que correspondan, según el momento en que se generen; y, en el caso, los ingresos de SWISSCO 2 se generaron durante el año 2006, por actualizarse en dicho período la situación de hecho (obtención de ingresos); entonces me parece correcto que dichos ingresos pertenezcan al ejercicio fiscal 2006 y, por consecuencia, resulte aplicable la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006 para determinar si los mismos se encuentran sujetos a regímenes fiscales preferentes; pues como bien lo señala el tribunal, las contribuciones se determinan conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación.

En cambio, me parece cuestionable el razonamiento del tribunal por lo que hace a la aplicación de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004 para sustentar el rechazo de la deducción por concepto de gastos diferidos que se aplicó dentro del cálculo hipotético de SWISSCO 2 respecto del ejercicio fiscal 2006. Lo anterior, en razón de que sustenta la aplicación de dicha Ley, bajo la misma lógica

---

otorgamiento, o se expida el comprobante de pago que ampare el precio o la contraprestación pactada, lo que suceda primero.

<sup>61</sup> Roa Jacobo, Juan Carlos (coord.), *op. cit.*, p. 194

<sup>62</sup> *Ibidem*, p. 42.

de la causación del impuesto sobre la renta, afirmando que el momento en que se actualizó la situación jurídica o de hecho corresponde al ejercicio fiscal 2004 (adquisición de los activos intangibles).

Como se señaló en la primera crítica del Capítulo II, considero que lo anterior es técnicamente incorrecto. El tribunal nunca reparó en la forma en que fueron adquiridos dichos bienes intangibles y presupuso que la sola adquisición actualizaba la situación jurídica o de hecho que causa el impuesto; es decir, la obtención de ingresos.

No obstante, de los antecedentes del caso claramente se advierte que los bienes intangibles fueron adquiridos mediante una aportación a capital, que de ninguna manera actualiza el hecho imponible para la causación del impuesto sobre la renta. Por el contrario, en el momento en que se adquiere cualquier bien por concepto de aportación a capital, se produce exactamente lo opuesto a la causación del tributo, esto es, la no sujeción tributaria.<sup>63</sup>

Por ello, no puedo coincidir con que la adquisición de los activos intangibles mediante aportación a capital, efectuada en 2004, actualice el hecho imponible del impuesto sobre la renta, y que esa sea la razón que condiciona la aplicación de la legislación vigente en dicho año para determinar la procedencia y naturaleza de la deducción calificada como gastos diferidos aplicada en el ejercicio fiscal 2006.

Además, considero que el razonamiento del tribunal es contradictorio pues no explica por qué el impuesto causado en 2006, se tiene que determinar conforme a la legislación de 2004 (por lo que hace a verificar la procedencia y naturaleza de la amortización por concepto de gastos diferidos) misma que no se encontraba vigente al momento en que se obtuvieron los ingresos durante el ejercicio fiscal 2006. Es decir, por qué se tiene que seguir aplicando la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004 al momento de determinar el “quantum” del impuesto causado en ejercicios fiscales posteriores, en los cuales dicha Ley ya no es vigente, si conforme al artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se determinan conforme a las disposiciones vigentes al momento de su causación.

Podría argumentarse que la amortización que se aplicó en el ejercicio fiscal 2004 se regía por la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dicho año; pero me parece que ello se debe a una razón muy distinta. Que el impuesto causado en 2004 se haya determinado tomando en cuenta las deducciones correspondientes a dicho período, y que dichas deducciones deban cumplir con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004; se debe a que, en ese caso, lo que condiciona la legislación aplicable en materia de deducciones es la obtención de ingresos en 2004 y la determinación del impuesto se realiza conforme a las disposiciones vigentes en el momento en que se actualizó la hipótesis de causación; es decir, la dirección de ajuste es deducción-a-causación (la deducción que se

---

<sup>63</sup> Tesis 2a./J. 104/2018 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t.I, octubre 2018, p. 848.

pretende aplicar se rige por la legislación vigente al momento de la causación del impuesto). Pero de ahí no se sigue que, tratándose de los requisitos para las inversiones -cuya amortización se realiza en distintos ejercicios fiscales- se deban atender siempre a las disposiciones del año en que se llevó a cabo la primera amortización, pues la dirección de ajuste sería causación-a-deducción (el impuesto causado se determina conforme a la Ley vigente al momento en que se llevó a cabo la primera deducción).

Supongamos un ejemplo en el que un contribuyente recibe ingresos por \$100,000.00 en el ejercicio fiscal 2004, año en el cual realizó una inversión por \$200,000.00, la cual conforme a las disposiciones vigentes en 2004 puede amortizar conforme al 10 por ciento máximo en cada ejercicio fiscal y no tiene mayores deducciones por aplicar. En este caso, para que la amortización sea procedente, el contribuyente deberá verificar si la inversión cumple con las disposiciones vigentes en 2004, año en el cual se actualizó la hipótesis de causación por la obtención de ingresos (dirección de ajuste deducción-a-causación) y, una vez comprobado lo anterior, tendrá una utilidad fiscal por la cantidad de \$80,000.00.

Supongamos que ese mismo contribuyente recibe ingresos por \$100,000.00 en el ejercicio fiscal 2005, año en el cual la inversión que realizó en 2004 únicamente se ha depreciado en un 10%, sin embargo, no ha incurrido en mayores deducciones. Siguiendo el criterio del tribunal, para que la amortización del 10% en 2005 sea procedente, el contribuyente deberá verificar si la inversión continúa cumpliendo con las disposiciones vigentes en 2004 -aún y cuando en ese año no se actualizó el hecho imponible, y a pesar de que las reglas para deducir esa inversión hayan cambiado- y, una vez comprobado lo anterior, tendrá una utilidad fiscal de \$80,000.00; nótese que en este escenario la dirección de ajuste para determinar el impuesto es causación-a-deducción.

Me parece que en este último ejemplo se contradice el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, pues al menos por lo que respecta a la citada amortización, la contribución correspondiente al ejercicio fiscal 2005 se está determinando conforme a disposiciones que no se encontraban vigentes al momento de su causación, porque se está disminuyendo de los ingresos una cantidad de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004. De cualquier forma, desafortunadamente el tribunal no reparó en todas estas cuestiones e interrogantes al momento de emitir su resolución.

**Segunda parte.**

## Capítulo V.

### **Capítulo V. Solución a la problemática planteada en los siguientes términos: ¿Qué Ley del Impuesto sobre la Renta resultaba aplicable para determinar la procedencia de la deducción efectuada por el contribuyente en el ejercicio fiscal 2006, por concepto de gasto diferido?**

#### **Propuesta de solución y justificación.**

Sostengo que para determinar la procedencia de la deducción que efectuó el contribuyente, por concepto de gasto diferido, dentro del cálculo hipotético del impuesto correspondiente a su subsidiaria Suiza, resultaba aplicable la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006. Lo anterior, con base en las razones siguientes.

En primer término, es importante destacar que el ingreso sujeto a regímenes fiscales preferentes se obtuvo durante el ejercicio fiscal 2006, al actualizarse en dicho período el hecho imponible del impuesto sobre la renta. De esta forma, de conformidad del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, me parece que no hay duda respecto a la obligación de determinar dicha contribución conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación; es decir, en términos de la legislación vigente en 2006.

Salinas Arrambide, señala que el nacimiento de la obligación tributaria está fijada en dos momentos principalmente; el primero, se entra en el supuesto de causación, la configuración del hecho imponible y luego para que la deuda se pueda constituir, es necesario valorar el hecho imponible y determinarla. Continuando con el autor, en nuestro sistema tributario corresponde en principio a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo; se determina con exactitud el “quantum” del tributo y derivado de dicho proceso se puede determinar una cantidad líquida y por tanto exigible.<sup>64</sup>

Concluye Salinas Arrambide, se tienen que dar tres momentos para decir que hay una obligación tributaria “stricto sensu”, a saber: primero la causación, luego la determinación y posteriormente su exigibilidad.

Conforme a lo anterior, determinar el impuesto causado en el ejercicio fiscal 2006, consiste en establecer con exactitud el “quantum” del tributo, de tal forma que se pueda fijar una cantidad líquida; la cual posteriormente podrá ser exigible. Precisamente para determinar el “quantum” del impuesto sobre la renta, conforme al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006, el primer paso consiste en restar de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por la citada Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006.

---

<sup>64</sup> Alvarado Esquivel, Miguel de Jesus (coord.), *op. cit.*, p. 184.

Sobre esa base, la propuesta de solución que sostengo surge del mapa argumentativo que se deriva de las siguientes interrogantes:

1) ¿La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006 permite deducir una inversión cuya adquisición se realizó en 2004?

En caso de ser negativa la respuesta a dicha interrogante, habría que preguntarse si antes de 2006 existía la posibilidad de deducir la inversión conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004, y si para 2006 existía un saldo pendiente por deducir; en cuyo caso podría plantearse que la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006 viola el principio de irretroactividad, al suprimir de plano los efectos de un hecho pasado que se encontraban diferidos en el tiempo.

2) En caso de que la respuesta sea afirmativa, habría que preguntarse lo siguiente: ¿La propia Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006 remite a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el momento en que se adquirió la inversión, para efectos de verificar la procedencia de su deducción?

En caso de que la respuesta sea afirmativa, para determinar la procedencia de la deducción por concepto de gasto diferido sería aplicable la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004. Supuesto en el cual sería la propia Ley del Impuesto sobre la Renta vigente al momento de la causación del tributo (2006) la que autoriza la aplicación de Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004; respetándose así el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación.

3) En caso de que la respuesta sea negativa, para determinar la procedencia de la deducción por concepto de gasto diferido resultaría aplicable la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006. Finalmente, cabría suponer un escenario hipotético: ¿Es posible que la Ley del Impuesto sobre la renta vigente en 2006 permita deducir una inversión adquirida en 2004, que conforme a la legislación vigente en ese momento no resultaba procedente?

En caso de que la respuesta sea negativa, tendríamos que, aún y cuando la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006 permite deducir una inversión cuya adquisición se realizó en 2004, esto solo puede darse en la medida en que la inversión resulte procedente desde su adquisición.

En caso de que la respuesta sea afirmativa, se confirmaría que, en dicho supuesto hipotético, para determinar la procedencia de la deducción por concepto de gasto diferido resulta aplicable la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006, al menos por lo que respecta al impuesto correspondiente al ejercicio fiscal 2006.

De conformidad con el esquema trazado, a continuación se procede al análisis respectivo.

1) ¿La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006 permite deducir una inversión cuya adquisición se realizó en 2004?

De los artículos 29, fracción IV, 37 y 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006,<sup>65</sup> se desprende, en términos generales, lo siguiente:

---

<sup>65</sup> Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

(...)

IV. Las inversiones.

Artículo 37. Las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los por cientos máximos autorizados por esta Ley, sobre el monto original de la inversión, con las limitaciones en deducciones que, en su caso, establezca esta Ley. Tratándose de ejercicios irregulares, la deducción correspondiente se efectuará en el por ciento que represente el número de meses completos del ejercicio en los que el bien haya sido utilizado por el contribuyente, respecto de doce meses. Cuando el bien se comience a utilizar después de iniciado el ejercicio y en el que se termine su deducción, ésta se efectuará con las mismas reglas que se aplican para los ejercicios irregulares.

El monto original de la inversión comprende, además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo a excepción del impuesto al valor agregado, así como las erogaciones por concepto de derechos, cuotas compensatorias, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales. Tratándose de las inversiones en automóviles el monto original de la inversión también incluye el monto de las inversiones en equipo de blindaje

El contribuyente podrá aplicar por cientos menores a los autorizados por esta Ley. En este caso, el por ciento elegido será obligatorio y podrá cambiarse, sin exceder del máximo autorizado. Tratándose del segundo y posteriores cambios deberán transcurrir cuando menos cinco años desde el último cambio; cuando el cambio se quiera realizar antes de que transcurra dicho plazo, se deberá cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de esta Ley.

Las inversiones empezarán a deducirse, a elección del contribuyente, a partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente. El contribuyente podrá no iniciar la deducción de las inversiones para efectos fiscales, a partir de que se inicien los plazos a que se refiere este párrafo. En este último caso, podrá hacerlo con posterioridad, perdiendo el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos desde que pudo efectuar la deducción conforme a este artículo y hasta que inicie la misma, calculadas aplicando los por cientos máximos autorizados por esta Ley.

Cuando el contribuyente enajene los bienes o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener los ingresos, deducirá, en el ejercicio en que esto ocurra, la parte aún no deducida. En el caso en que los bienes dejen de ser útiles para obtener los ingresos, el contribuyente deberá mantener sin deducción un peso en sus registros. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los casos señalados en el artículo 27 de esta Ley.

Los contribuyentes ajustarán la deducción determinada en los términos de los párrafos primero y sexto de este artículo, multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del período en el que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectúe la deducción.

- Los contribuyentes podrán efectuar la deducción, entre otros, de las inversiones.
- Se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en períodos preoperativos, precisándose qué debe entenderse por cada uno de dichos conceptos.
- Las inversiones se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los por cientos máximos autorizados por esa Ley, sobre el monto original de la inversión, señalándose lo que este último comprende.
- El contribuyente podrá aplicar por cientos menores a los autorizados por dicha Ley; sin embargo, el por ciento elegido será obligatorio y podrá cambiarse, sin exceder el máximo autorizado. Tratándose del segundo y posteriores cambios deberán transcurrir cuando menos cinco años de que transcurra dicho lapso, o bien, si se quiere realizar ante el cambio, se deberá cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de dicha Ley.
- Las inversiones empezarán a deducirse, a elección del contribuyente, a partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente. Incluso, se establece que el contribuyente podrá no iniciar la deducción

---

Artículo 38. Para los efectos de esta Ley, se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en períodos preoperativos, cuyo concepto se señala a continuación:

Activo fijo es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.

Gastos diferidos son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un período limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral. También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.

Cargos diferidos son aquellos que reúnan los requisitos señalados en el párrafo anterior, excepto los relativos a la explotación de bienes del dominio público o a la prestación de un servicio público concesionado, pero cuyo beneficio sea por un período ilimitado que dependerá de la duración de la actividad de la persona moral.

Erogaciones realizadas en períodos preoperativos, son aquellas que tienen por objeto la investigación y el desarrollo, relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la prestación de un servicio; siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios, en forma constante. Tratándose de industrias extractivas, estas erogaciones son las relacionadas con la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse.

de las inversiones para efectos fiscales, a partir de que se inicien los plazos antes referidos; en este último caso, podrá hacerlo con posterioridad, perdiendo el derecho de deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos desde que pudo efectuar la deducción.

- En el supuesto en que el contribuyente enajene los bienes o cuando estos dejen de ser útiles para obtener ingresos, deducirá, en el ejercicio en que esto ocurra, la parte aún no deducida; debiendo mantener sin deducción un peso en sus registros.

- Los contribuyentes ajustarán la deducción multiplicándola por el factor de actualización que corresponda en cada ejercicio por el que se efectúe la deducción.

Por su parte, en los artículos 39, 40, 41 y 42 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006, se establecen los por cientos máximos autorizados según se trate de inversiones en gastos y cargos diferidos, períodos preoperativos o activos fijos.

En estos términos, la respuesta a la interrogante planteada es afirmativa, pues la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006 sí permite deducir una inversión adquirida en 2004, para efectos de la determinación del impuesto correspondiente al ejercicio fiscal 2006, siempre que exista un saldo pendiente por deducir. Incluso, es posible afirmar que si el contribuyente omite deducir la inversión en el ejercicio fiscal 2004, pudiendo haberlo hecho, perderá el derecho a deducir las cantidades que pudo haber aplicado, sin embargo, podrá iniciar la deducción de dicha inversión en el ejercicio fiscal 2006.

Precisamente, Roa Jacobo -siguiendo los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación- señala que las inversiones son partidas que tienen como fin la utilización de un bien para emplearlo en el tráfico económico jurídico con el ánimo de obtener un beneficio y que pierden potencial para generar ingresos de manera paulatina conforme se deprecian por su uso, incidiendo en la consecución de los fines de la empresa, no solo en el ejercicio en que se eroga el costo correspondiente, sino que trasciende a varios períodos fiscales.<sup>66</sup> De ahí que la propia lógica del legislador sea que las inversiones se amorticen en varios ejercicios fiscales.

2) Dada la respuesta anterior, ¿La propia Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006 remite a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el momento en que se adquirió la inversión, para efectos de verificar la procedencia de su deducción?

En mi opinión esto no es así, ya que la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006 contiene todos los elementos necesarios para determinar si la inversión en cuestión se trata de activo fijo, de gasto o cargo diferidos o de períodos

---

<sup>66</sup> Roa Jacobo, Juan Carlos (coord.), *op. cit.*, p. 376.

preoperativos. Asimismo, es posible conocer el por ciento máximo autorizado por dicha Ley, el procedimiento para conocer el monto original de la inversión y realizar el ajuste con el facto de actualización, así como el momento a partir del cual puede comenzar a deducirse la inversión de que se trate.

De esta forma, no encuentro en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006 ningún reenvío o referencia para que, en casos en los que se amortice una inversión adquirida en un ejercicio fiscal anterior, se tenga que atender a las disposiciones vigentes en el momento en que se realizó la adquisición. Es más, todas las referencias que se establecen en los artículos analizados expresamente remiten a la propia Ley; por ejemplo, cuando el artículo 37 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006 señala: *“Las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio de los por cientos máximos autorizados por esta Ley”*.

3) Dada la respuesta anterior, para determinar la procedencia de la deducción por concepto de gasto diferido resulta aplicable la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006.

En el caso, los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes se obtuvieron durante el ejercicio fiscal 2006. De ahí que la determinación del impuesto correspondiente deba realizarse conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006 (por actualizarse en dicho período la causación del impuesto); conforme a la cual se permite amortizar el por ciento máximo autorizado respecto de una inversión adquirida en el pasado, siempre que exista saldo pendiente por deducir y, además, contiene todos los elementos necesarios para llevar a cabo la deducción de la inversión de que se trate; sin que la propia Ley remita a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el momento en que se realizó la adquisición de la inversión para efectos de determinar su procedencia.

Finalmente, me gustaría plantear hipotéticamente la siguiente interrogante: ¿Es posible que la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006 permita deducir una inversión adquirida en 2004, que conforme a la legislación vigente en ese momento no resultaba procedente?

Suponiendo que, efectivamente, la adquisición de los bienes intangibles realizada por el contribuyente en el año 2004 no cumpliera con la definición de gasto diferido contenida en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004, tendríamos como consecuencia la no procedencia de la deducción respecto del ejercicio fiscal 2004; que, de no sufrir modificaciones la normativa, subsistiría en el tiempo la no permisión de deducir el bien adquirido.

Sin embargo, supongamos que para 2006 se modifica la definición de gasto diferido en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de ese año, y que derivado de dicha modificación, el supuesto jurídico que anteriormente no calificaba como gasto diferido, ahora sí califica como tal y dicha inversión es susceptible de ser deducida para el ejercicio fiscal 2006; surge la siguiente interrogante: ¿El hecho

jurídico realizado en 2004 puede o no ser regulado por la Ley emitida posteriormente y atribuirle consecuencias jurídicas distintas a las que le correspondían originalmente?

Se trata pues de un conflicto de leyes en el tiempo, que se origina por las reglas conforme a las cuales se determinan las contribuciones causadas. El cual solo puede resolverse al decidir si la aplicación retroactiva de la Ley de 2006 está permitida o no.

De esta forma, si se sostiene que en ese caso la aplicación retroactiva de la Ley de 2006 está prohibida, entonces, se tendría que justificar por qué conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006 sí es posible deducir una inversión realizada en el pasado; además, se tendría que responder por qué el quantum de los por cientos máximos permitidos se determina por la Ley vigente en cada año e, incluso, el por ciento máximo puede ser modificado por legislador de un ejercicio fiscal a otro; aunque en este último caso, a criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ni siquiera se trate de una retroactividad de la Ley o de su aplicación.

Yo en cambio sostengo que, en este supuesto, sí es posible realizar una aplicación retroactiva de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2006, para efectos de atribuirle una nueva consecuencia a la adquisición de los bienes realizada en 2004, al menos por lo que respecta a la determinación del impuesto correspondiente al ejercicio fiscal 2006.

Según Merlín, no existe problema más complejo en la ciencia del derecho que el de la no retroactividad de las leyes.<sup>67</sup> Manavella señala que, en realidad, ninguna teoría permite resolver todos los posibles casos de conflictos de la Ley en el tiempo. El citado autor sostiene que, toda solución dogmática y aporística del derecho transitorio conduce al fracaso.<sup>68</sup>

En 2006 la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió las tesis aisladas 1a. CLXXIX/2006<sup>69</sup> y 1a. CLXXX/2006<sup>70</sup>, en las cuales expuso algunas consideraciones importantes relacionadas con la aplicación retroactiva en beneficio de las leyes en materia fiscal; las cuales, considero, merece la pena profundizar:

---

<sup>67</sup> Manavella C., Carlos A., "Algunas reflexiones doctrinarias en torno al problema de la irretroactividad de las leyes" *Revista de Ciencias Jurídicas*, <https://revistas.ucr.ac.cr/index.php/juridicas/article/view/17486>

<sup>68</sup> *Idem*.

<sup>69</sup> Tesis 1a. CLXXIX/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, diciembre de 2006, p. 177.

<sup>70</sup> Tesis 1a. CLXXX/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, diciembre de 2006, p. 178.

- La Corte sostiene que de la interpretación en sentido contrario del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se advierte la posibilidad de aplicar retroactivamente una disposición, si con ello se genera un beneficio en favor del gobernado; sin embargo, no existe una regla específica que dicte los supuestos en los que la autoridad se encuentra obligada a hacerlo.

- Que en materia fiscal la regla emanada del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación expresa que no existe obligación de hacerlo, en tanto que establece que la materia sustantiva tributaria se rige conforme a las leyes fiscales vigentes al momento de la realización del supuesto tanto para la causación como para la determinación del tributo.

- No obstante, pueden existir excepciones, como cuando se utilizan criterios propios del derecho penal respecto de multas fiscales.

- Que otro supuesto que configura la excepción a dicha regla, consiste en la existencia de circunstancias en las que, de no realizar una aplicación retroactiva en beneficio del sujeto, se mantendría una situación jurídica contraria al orden constitucional, como por ejemplo cuando un precepto es reformado o adicionado a fin de salvaguardar principios constitucionales (existiendo inclusive precedentes que declaren inconstitucional la norma aplicada al sujeto) y simultáneamente, se limita -bajo un mecanismo legal- la aplicación de la norma reformada o adicionada, de tal manera que la causa que motivó la modificación legal permanece, afectándose así el principio de supremacía constitucional cuya finalidad es salvaguardar la jerarquía de la Constitución Federal sobre normas inferiores, inaplicando disposiciones que son contrarias a ella.

De esta forma, podemos concluir que en materia fiscal sí es posible realizar la aplicación retroactiva de leyes, siempre que se configure un supuesto de excepción a la regla general y, por otra parte, que la Corte dejó abierta la posibilidad de que existan otros supuestos de excepción, además de los que expresamente ya ha reconocido.

Me interesa destacar que la Corte sostiene que en materia fiscal la regla emanada del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, expresa que no existe obligación de aplicar retroactivamente una ley en beneficio del contribuyente, porque la materia sustantiva tributaria se rige conforme a las leyes vigentes al momento de realizar el supuesto jurídico para la causación y determinación del tributo.

A mi modo de ver, cuando la Sala realiza esa afirmación está pensando en un supuesto en el cual una vez causado el impuesto bajo la vigencia de determinada ley, se produce una nueva que modifica la forma de determinar dicho impuesto o, incluso, la forma de causarlo; así, se señala que en ese supuesto no existe obligación de aplicar retroactivamente la nueva ley, en tanto las contribuciones se rigen y se determinan conforme a las leyes fiscales al momento de su causación.

Sin embargo, la Sala no dijo qué sucede cuando el impuesto se causa bajo la vigencia de una determinada ley y conforme a esta se regulan consecuencias jurídicas para un hecho del pasado, distintas a las que disponía la ley vigente al momento en que se realizó ese hecho. Si se quiere ser congruente con las reglas de causación y determinación de las contribuciones, me parece que la respuesta que debe darse en este último caso es que sí resulta procedente aplicar retroactivamente la nueva ley, al menos por lo que refiere a la determinación del impuesto causado bajo la vigencia de esta.

Dicho en otros términos, considero que otro supuesto en el que aplica la excepción a la regla general en materia fiscal (consistente en no darle efectos retroactivos de la ley), se surte precisamente cuando, en términos del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, se obliga a determinar el impuesto causado bajo la vigencia de una ley que otorga consecuencias jurídicas a un hecho del pasado, diferentes a las que le otorgaba la ley vigente en el momento en que ese hecho se consumó.

De esta forma, si el impuesto causado bajo la vigencia de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006, se debe determinar conforme a esta última; entonces, en el caso en que dicha Ley permita deducir una inversión adquirida en 2004, la cual conforme a la Ley vigente al momento de su adquisición no hubiera podido ser deducida, deberá aplicarse retroactivamente la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006, para efectos de permitir la deducción de dicha inversión por lo que respecta a la determinación del impuesto causado en 2006. Lo anterior, aunado a que en este supuesto la aplicación retroactiva no sería contraria a la prohibición constitucional, pues esta sería en beneficio del contribuyente.

## Capítulo VI.

### Capítulo VI. Solución a la problemática planteada en los siguientes términos: ¿En el caso concreto la deducción efectuada por el contribuyente, calificaba como inversión en gasto diferido?

#### Respuesta y justificación.

Una vez que he expuesto las razones por las que considero que para determinar la procedencia de la deducción por concepto de gasto diferido resulta aplicable la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006, queda ahora pendiente proponer la solución a la problemática planteada en los siguientes términos: ¿En el caso analizado la deducción efectuada por el contribuyente, calificaba como inversión en gasto diferido?

Sostengo que la deducción no calificaba como inversión en gasto diferido, para efectos de la determinación del impuesto hipotético de su subsidiaria Suiza del ejercicio fiscal 2006.

Para efectos de la exposición conviene transcribir los artículos 29, fracción IV, y 38, párrafos tercero y cuarto de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006. Textuales:

Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

(...)

IV. Las inversiones.

(...)

Artículo 38. Para los efectos de esta Ley, se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en períodos preoperativos, cuyo concepto se señala a continuación:

(...)

Gastos diferidos son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un período limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral. También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.

Cargos diferidos son aquellos que reúnan los requisitos señalados en el párrafo anterior, excepto los relativos a la explotación de bienes del dominio público o a la prestación de un servicio público concesionado, pero cuyo beneficio sea por un período ilimitado que dependerá de la duración de la actividad de la persona moral.

De lo anterior, se desprende que los gastos y cargos diferidos son subespecies de la especie inversiones, que corresponden al género de las deducciones autorizadas.

Ahora bien, haciendo exclusión del supuesto relativo a la explotación de bienes de dominio público o de la prestación de un servicio público concesionado, de la definición de gastos diferidos se desprenden los siguientes requisitos:

- 1) Activos intangibles representados por bienes o derechos.
- 2) Que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, o bien, usar, disfrutar o explotar un bien.
- 3) Que los beneficios mencionados en el número 2), se materialicen en un período limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral.

Es importante señalar que, en palabras de Roa Jacobo, los conceptos de gasto y cargo diferido se encuentran estrechamente vinculados, ya que el único rasgo que los distingue es que en el caso de los cargos diferidos el beneficio es por un período ilimitado,<sup>71</sup> mientras que tratándose de los gastos diferidos el beneficio es por un período limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral.

De los antecedentes del caso, se advierte que en 2004 SWISSCO 2 adquirió la titularidad de las marcas, nombres y avisos comerciales, los cuales otorgaba en uso o goce a distintas empresas a cambio de una contraprestación. Asimismo, que SWISSCO 2 contempla dentro de su objeto social la adquisición, posesión, cesión y disposición de derechos de propiedad intelectual, así como licencias relativas a esos derechos y concedidas a terceros.

Es importante precisar que, aún y cuando a efecto de adquirir los bienes intangibles no hubo flujo de efectivo -debido a que los mismos se adquirieron mediante una aportación a capital-, sí existió una erogación ya que se distribuyeron a cambio de los mismos, bienes como son las acciones que se entregaron a favor del aportante.<sup>72</sup>

Ahora bien, en términos de los artículos 87, 95, 99, 103 y 105, de la Ley de Propiedad Industrial vigente en 2006, se desprende lo siguiente:<sup>73</sup>

---

<sup>71</sup> Roa Jacobo, Juan Carlos (coord.), *op. cit.*, p. 384.

<sup>72</sup> *Idem*, p. 392.

<sup>73</sup> Artículo 87.- Los industriales, comerciantes o prestadores de servicios podrán hacer uso de marcas en la industria, en el comercio o en los servicios que presten. Sin embargo, el derecho a su uso exclusivo se obtiene mediante su registro en el Instituto.

Artículo 95.- El registro de marca tendrá una vigencia de diez años contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud y podrá renovarse por períodos de la misma duración.

Artículo 99.- El derecho exclusivo para usar un aviso comercial se obtendrá mediante su registro ante el Instituto.

- Mediante el registro de una marca ante el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, se obtiene el derecho al uso exclusivo de la marca en cuestión. Dicho registro tiene una vigencia de 10 años a partir de la fecha de presentación de la solicitud y podrá prorrogarse por períodos de la misma duración.

- Mediante el registro de un aviso comercial ante el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial, se obtiene el derecho al uso exclusivo del aviso comercial en cuestión. Dicho registro tiene una vigencia de 10 años y podrá prorrogarse por períodos de la misma duración.

- El derecho exclusivo al uso del nombre comercial de una empresa está protegido sin necesidad de registro.

Establecido lo anterior, en cuanto lo que se considera por activo intangible vale la pena puntualizar lo que Roa Jacobo señala en la obra “Todo fiscal. Régimen general del impuesto sobre la renta, personas morales”:

“Activo para efectos fiscales es utilizado para referir a bienes y derechos propiedad de la empresa,

Por lo que únicamente debemos determinar qué se entiende por intangible así encontramos que el Diccionario de la Lengua Española de Real Academia Española lo define de la siguiente manera:

Intangible. (De in 2 y tangible). Adj. Que no debe o puede tocarse.

Como soporte complementario, es importante tener en cuenta que si bien la Ley, no prevé lo que debe entenderse por este término, La Ley del Impuesto al Valor Agregado sí define lo que debe entenderse por bienes intangibles, que por lo que hemos visto, y atentos a los precedentes, fiscalmente puede ser entendido como sinónimo de activo intangible.

Artículo 5-D. Para efectos de esta Ley son bienes tangibles los que se pueden tocar, pesar o medir; e intangibles los que no tienen al menos una de estas características.

---

Artículo 103.- El registro de un aviso comercial tendrá una vigencia de diez años a partir de la fecha de presentación de la solicitud y podrá renovarse por períodos de la misma duración.

Artículo 105.- El nombre comercial de una empresa o establecimiento industrial, comercial o de servicios y el derecho a su uso exclusivo estarán protegidos, sin necesidad de registro. La protección abarcará la zona geográfica de la clientela efectiva de la empresa o establecimiento al que se aplique el nombre comercial y se extenderá a toda la República si existe difusión masiva y constante a nivel nacional del mismo.

Por lo que de estos elementos se puede colegir que los activos intangibles para efectos fiscales son aquellos bienes que incluyen derechos susceptibles de valuarse en dinero, que no deben o pueden tocarse.”<sup>74</sup>

En estos términos, los derechos al uso exclusivo de marcas, nombres y avisos comerciales son activos intangibles para efectos fiscales, en tanto son representados por derechos (uso) susceptibles de valuarse en dinero, respecto de un bien que no pueden tocarse. Por tanto, se cumple con el requisito identificado con el numeral 1).

En relación con el requisito identificado con el numeral 2), me parece que también se cumple sin mayor problema, en tanto el activo intangible representado por el derecho al uso exclusivo permite usar o explotar de las marcas, nombres y avisos comerciales.

Incluso, contrario a lo decidido por el tribunal, considero que también el activo intangible permite mejorar la calidad o aceptación de un producto. Sin que sea trascendente si dicho producto es fabricado por el titular de los bienes intangibles o no.

Es decir, a mi juicio, que los activos intangibles permitan mejorar la calidad o aceptación de los productos que elaboran y enajenan las empresas que adquirieron en uso o goce dichos bienes intangibles, es una razón más para concluir que se cumple con el requisito identificado con el numeral 2). Pues del artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006 no se desprende que el producto en cuestión deba ser fabricado por el titular de los bienes intangibles y no encuentro una razón válida para pensar que esto debe ser así; en la medida que los activos intangibles representen beneficios económicos relacionados con la actividad del contribuyente y mejoren la calidad o aceptación de un producto, debería ser suficiente para cumplir con el requisito en cuestión.

Así, considero que la duda interpretativa se resuelve bajo el principio general del derecho que señala “donde la ley no distingue, no hay por qué distinguir”; esto es, si del artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006 solo se desprende que los gastos diferidos son activos intangibles que permitan reducir costos de operación o mejorar la calidad o aceptación de un producto, sin que el legislador expresamente haya señalado que dicho producto debe ser fabricado por el titular de los intangibles o no; entonces me parece que dicha distinción es irrelevante para efectos de determinar si un determinado bien intangible cumple con la definición de gasto diferido.

Finalmente, para cumplir con el requisito identificado con el numeral 3) es necesario que el activo intangible constituya un beneficio limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral. A mi juicio, este último requisito es el que no se cumple en el caso concreto.

---

<sup>74</sup> Roa Jacobo, Juan Carlos (coord.), *op. cit.*, p.384.

Como se vio anteriormente, el derecho de uso exclusivo de las marcas, avisos y nombres comerciales no se encuentra condicionado a un lapso de tiempo; si bien podría surgir una discusión en relación con que, tratándose de marcas y avisos comerciales, el registro que se otorga tiene una vigencia de 10 años y, por ello, podría pensarse que el beneficio que producen dichos bienes intangibles es limitado; considero que esto no es así.

Tal y como lo señala Roa Jacobo, es muy común encontrar entre los contribuyentes casos en los que a la adquisición de derechos que constituyen un beneficio por tiempo ilimitado se le asigne el tratamiento aplicable para los gastos diferidos. Por ejemplo: cuando se adquieren de manera total los derechos para la explotación de una marca comercial, ya que la titularidad de la misma no está condicionada a un lapso de tiempo, pues si bien, deberá renovarse periódicamente el título que la ampara, esto se realiza únicamente para refrendar su uso”.<sup>75</sup>

Por ese motivo, considero que la deducción efectuada por el contribuyente dentro del cálculo del impuesto hipotético de su subsidiaria Suiza correspondiente al ejercicio fiscal 2006, por motivo de la adquisición de marcas, avisos y nombres comerciales, no califica como gasto diferido en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006.

No obstante, en el Capítulo III he sostenido que, si bien por regla general corresponde al contribuyente disminuir de sus ingresos acumulables, las deducciones que considere autorizadas; una excepción a dicha regla se configura cuando la autoridad exactora, con motivo de sus facultades de comprobación, rechaza un concepto deducido por considerar que el tratamiento fiscal que se le dio no corresponde a la categoría a la que en realidad pertenece, pero sí se trata de un concepto deducible. En ese supuesto, la autoridad hacendaria debería tomar en cuenta dentro de su resolución, el monto de dicha figura sustractiva -otorgándole el tratamiento fiscal que sí corresponde a su naturaleza- al liquidar, en su caso, los créditos fiscales a cargo del contribuyente auditado; siempre que con la reclasificación no se modifique el objeto de la revisión. Pues estimo que esto último es acorde con la doctrina de sustancia sobre forma y maximiza el derecho fundamental de proporcionalidad, en tanto se atiende a la verdadera capacidad contributiva, por encima de cuestiones formales.

Según hemos visto, la única diferencia que existe entre los gastos diferidos y los cargos diferidos es que, en el caso de estos últimos el beneficio que se obtiene con motivo de la inversión es por un período ilimitado, que depende de la duración de la actividad de la persona moral. De esta forma, podemos afirmar que las marcas, avisos y nombres comerciales que adquirió la sociedad Suiza califican como una inversión en cargos diferidos; siendo que si bien se le otorgó una calificación de gasto diferido que no corresponde a la categoría que en realidad pertenece, -es decir, cargo diferido- sí es un concepto deducible.

---

<sup>75</sup> *Idem*, p. 384.

Por ese motivo, considero que la autoridad fiscal debió reclasificar la deducción efectuada por el contribuyente por concepto de gasto diferido, otorgándole los efectos fiscales de un cargo diferido y tomar en cuenta dentro de su resolución, el monto de dicha figura sustractiva -cuyo por ciento máximo autorizado es del 5% conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006- al liquidar, en su caso, los créditos fiscales a cargo del contribuyente auditado.

## Conclusiones

1. Existe una sensación de parcialidad que se desprende de la labor de los tribunales económico-administrativos.<sup>76</sup> En palabras de Gómez Coteró, del contenido de las resoluciones en México existe la sensación de que los tribunales están más preocupados por defender la recaudación que por otorgar la razón al contribuyente cuando este la tiene.<sup>77</sup>

Durante el desarrollo del presente trabajo he criticado la decisión y los argumentos adoptados por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, intentado evidenciar que incurrió en deficiencias técnicas y conceptuales sobre el impuesto sobre la renta, teoría de las contribuciones y argumentación jurídica; las cuales sirven para dar cuenta del problema antes apuntado.

2. Los conflictos de aplicación de normas en el tiempo, en materia fiscal, han sido poco analizados por el Poder Judicial y por los tribunales de lo contencioso administrativo en México. Comunmente este tipo de problemas pueden resolverse, solo después de decidir si, en el caso concreto, procede o no la aplicación retroactiva de la nueva disposición.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que, en materia fiscal, por regla general no procede la aplicación retroactiva de disposiciones legales; sin embargo, ha señalado algunas excepciones a dicha regla -entre otras, cuando de no aplicar retroactivamente una ley, se mantendría una situación contraria al orden constitucional, como por ejemplo, cuando un precepto es reformado a fin de salvaguardar principios constitucionales- y ha dejado abierta la posibilidad de que, caso a caso, puedan surgir supuestos de excepción adicionales.

Como resultado del análisis, hemos identificado que otro supuesto de excepción se configura cuando en términos del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, se obliga a determinar el impuesto causado bajo la vigencia de una ley que otorga consecuencias jurídicas a un hecho del pasado, diferentes a las que le otorgaba la ley vigente en el momento en que ese hecho se consumó; y además, la aplicación retroactiva de la nueva ley no contraviene el artículo 14 de la Constitución Federal, pues se aplica en beneficio del contribuyente.

3. Por regla general corresponde al contribuyente disminuir de sus ingresos acumulables, las deducciones que considere autorizadas. Sin embargo, estimo que una excepción a dicha regla se configura cuando la autoridad exactora, con motivo de sus facultades de comprobación, rechaza un concepto deducido por considerar que el tratamiento fiscal que se le dio no corresponde a la categoría a la

---

<sup>76</sup> Citado por Gómez Coteró, José Jesús, *Medidas para enfrentar la crisis en la recaudación fiscal*, México, Thomson Reuters, 2020, p. 166.

<sup>77</sup> *Idem*.

que en realidad pertenece, pero sí se trata de un concepto deducible (por ejemplo, cuando se le dio el tratamiento de gasto diferido y en realidad corresponde a un cargo diferido).

En ese supuesto, la autoridad hacendaria debería tomar en cuenta dentro de su resolución, el monto de dicha figura sustractiva -otorgándole el tratamiento fiscal que sí corresponde a su naturaleza- al liquidar, en su caso, los créditos fiscales a cargo del contribuyente auditado; siempre que con la reclasificación no se modifique el objeto de la revisión. Me parece que una interpretación así es acorde con la doctrina de sustancia sobre forma y maximiza el derecho fundamental de proporcionalidad, en tanto se atiende a la verdadera capacidad contributiva, por encima de cuestiones formales.

4. He intentado brindar una solución al problema planteado ante la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, que me parece técnicamente más adecuada. Así, he sostenido que, en el caso concreto, a fin de verificar la procedencia de la deducción por concepto de gasto diferido, resulta aplicable la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006. Conforme a esta última, las marcas, nombres y avisos comerciales adquiridos por la sociedad residente fiscal en Suiza no tienen la naturaleza de gastos diferidos; sin embargo, sí califican como una inversión en cargos diferidos.

Por ese motivo, considero que la autoridad fiscal debió reclasificar la deducción efectuada por el contribuyente, otorgándole los efectos fiscales de un cargo diferido y tomar en cuenta dentro de su resolución, el monto de dicha figura sustractiva -cuyo por ciento máximo autorizado es del 5% conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006- al liquidar, en su caso, los créditos fiscales a cargo del contribuyente auditado.

5. Es común que los contribuyentes otorguen el tratamiento fiscal de gastos diferidos a la adquisición de activos intangibles que en realidad califican como cargos diferidos; circunstancia que puede generar conflictos con las autoridades fiscales y el rechazo de las deducciones correspondientes. Por esta razón, se recomienda que los contribuyentes realicen un análisis profundo de las características de los activos intangibles que adquieren, así como tomar en cuenta las particularidades de cada caso, a fin de elegir el tratamiento fiscal correcto conforme al cual pueden amortizar sus inversiones.

## Bibliografía.

### Libros.

AGUILAR CERVANTES, Juan Antonio, *Derecho procesal fiscal*, México, Tirant Lo Blanch, 2020.

ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de derecho tributario*, 2a. ed., México, Editorial Porrúa, 2008.

ARNOLD, Brian J., *International tax primer*, 3a. ed., Estados Unidos de America, Wolters Kluwer, 2016.

ATIENZA RODRÍGUEZ, Manuel, *Curso de argumentación jurídica*, Madrid, Editorial Trotta, 2019.

CALDERON AGUILERA, Alejandro Nieto L. et al., (Coord.), *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*, México, Themis, 2016, segunda parte.

GÓMEZ COTERO, José Jesús, *Medida para enfrentar la crisis en la recaudación fiscal*, México, Thomson Reuters, 2020.

GUAJARDO, Gerardo y ANDRADE, Nora, *Contabilidad para no contadores*, 2a. ed., México, McGraw Hill, 2012.

JIMÉNEZ JIMÉNEZ, Jorge, *El amparo fiscal*, México, Editorial Porrúa, 2018.

PÉREZ ROBLES, Arturo (coord.), *Los convenios de doble imposición y su interrelación con las medidas para prevenir el abuso en su aplicación*, México, Themis, 2011.

PÉREZ ROBLES, Arturo L. et al., *Derecho fiscal internacional*, México, Editorial Porrúa, 2011.

OVALLE FAVELA, José, *Derecho procesal civil*, México, Oxford, 2013.

RÍOS GRANADOS, Gabriela (coord.), *Manual de derecho fiscal*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2020.

ROA JACOBO, Juan Carlos (coord.), *Todo fiscal, régimen general del Impuesto sobre la Renta, personas morales*, 2a. ed., México, Bosh México, 2019.

### Artículos en Internet.

ESEVERRI AHUJA, José Ángel, "Pagos en especie", *Fiscoactualidades*, 2011, número 128, [https://imcp.org.mx/IMG/pdf/fiscoactualidades\\_128.pdf](https://imcp.org.mx/IMG/pdf/fiscoactualidades_128.pdf).

MANAVELLA C., Carlos A., "Algunas reflexiones doctrinarias en torno al problema de la irretroactividad de las leyes" *Revista de Ciencias Jurídicas*, <https://revistas.ucr.ac.cr/index.php/juridicas/article/view/17486>

### **Sentencias.**

Versión pública sentencia juicio contencioso administrativo federal número 15751/14-17-03-8/1694/16-S2-09-04, Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, <http://sentencias.tfjfa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml>

Versión pública sentencia contradicción de tesis 158/2014, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, <https://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=165411>

Versión pública ejecutoria amparo directo en revisión 5268/2015, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, <https://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=187733>

Versión pública sentencia contradicción de tesis 134/2003, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, <https://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=59315>

Versión pública ejecutoria amparo en revisión 107/2008, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, <https://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=97513>

### **Tesis aisladas y de jurisprudencia.**

Tesis P./J. 52/96, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. IV, octubre de 2003, p. 101.

Tesis 2a./J. 104/2018 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t.I, octubre 2018, p. 848.

Tesis 1a./J. 15/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIII, febrero de 2011, p. 170.

Tesis 1a./J. 11/2012 (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t.I, julio de 2012, p. 478.

Tesis 2a./J. 104/2018 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t.I, octubre 2018, p. 848.

Tesis 1a. CLXXIX/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, diciembre de 2006, p. 177.

Tesis 1a. CLXXX/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, diciembre de 2006, p. 178.

### **Páginas de Internet.**

Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, dictamen de la Iniciativa de "Decreto que Reforma, Adiciona, Deroga y Establece Diversas Disposiciones Fiscales y se Establecen Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso", turnada el día 9 de septiembre de 2004, <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=zmlkJ/89AXJJKRY4OR4AdE+/NEfNTks8iOo9nZuEUxBiyEW51ZozQghD3XBU0BAjvvEPweI98vDAWGEGELipQZg==>

### **Legislación.**

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

Ley del Impuesto sobre la Renta (vigente en 2004).

Ley del Impuesto sobre la Renta (vigente en 2006).

Ley de Propiedad Industrial (vigente en 2006).