



UNIVERSIDAD PANAMERICANA
FACULTAD DE DERECHO
CON RVOE DE LA SEP NÚM. 974181, DE FECHA 15/07/1997

**“CONSTITUCIONALIDAD DE LAS REFORMAS
AL ARTÍCULO 27, FRACCIÓN X DE LA LEY
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN
MATERIA DE DEDUCCIONES, TRATÁNDOSE
DE CASOS DE SUBCONTRATACIÓN”.**

RESOLUCIÓN DE CASO QUE PARA OBTENER EL
GRADO DE

MAESTRA EN DERECHO FISCAL

PRESENTA LA

LIC. AIMÉE DE GUADALUPE MARTÍNEZ
ANDUEZA

DIRECTOR
DR. FERNANDO BATISTA JIMÉNEZ

CIUDAD DE MÉXICO, 2026

INTRODUCCIÓN

Con fecha doce de noviembre de dos mil veintiuno se publicó en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del Código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos”, mismo que entró en vigor el primero de enero de dos mil veintidós.

A través del mismo, se procedió a la reforma del artículo 27, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dispositivo legal que regula los requisitos para las deducciones en materia de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías; para el efecto de establecer como condiciones para su deducción que los contribuyentes comprueben ante la autoridad fiscal que quien proporciona los conocimientos: a) cuenta con elementos técnicos propios; b) que se presta en forma directa y no a través de terceros –señalando como excepción a ése supuesto, cuando se trate de los supuestos a que se refiere el artículo 15-D, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación– y; c) que no consista en la simple posibilidad de obtenerlos, sino en que efectivamente se lleven a cabo los servicios; eliminando así la posibilidad de que los contribuyentes procedieran a la deducción de los servicios cuando los pagos se realicen a residentes en México y en el contrato se haya pactado la prestación se realizaría por un tercero.

En la exposición de motivos de la iniciativa del Ejecutivo Federal, se expuso que la modificación al precepto legal tuvo por objeto el fortalecimiento a las reformas en materia de subcontratación laboral, teniendo como objeto inhibir la simulación de esquemas de prestaciones de servicios o de servicios especializados, pues con la el límite normativo impuesto los contribuyentes en el supuesto de deducir servicios recibidos a través de terceros, se encontrarían obligados a observar lo dispuesto en el artículo 15-D, tercer párrafo del Código previamente citado.

Inconforme con lo anterior, mediante juicio de amparo indirecto, un contribuyente procedió a reclamar la hipótesis normativa ahí contemplada, aduciendo que el contenido de ésta violaba los principios de razonabilidad, proporcionalidad y la cual desconoce el derecho al mínimo vital, todos consagrados

en el artículo 16 Constitucional; medio de defensa que fue sobreseído por el Juez de Distrito, sentencia que fue recurrida mediante amparo en revisión, del cual por tema de competencia le tocó conocer a la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación –SCJN–, quienes por unanimidad en sesión de fecha cinco de junio de dos mil veinticuatro, resolvieron que resultaban infundados los agravios vertidos por el recurrente atendiendo a las siguientes consideraciones: a) que no transgrede el derecho al mínimo vital toda vez que a través de la deducción de que se trata se permite advertir mejor la capacidad contributiva del contribuyente, así como que los requisitos señalados por el legislador, permiten a la autoridad fiscal combatir conductas de elusión, evasión, fraude o prácticas ilícitas en materia tributaria; b) que no transgrede el principio de razonabilidad toda vez que concluye que es notoria la relación de precedencia que existe entre el fin constitucionalmente válido perseguido con la norma reclamada –personalizar la capacidad contributiva y combatir la elusión, evasión, fraude y conductas ilícitas– y el medio elegido para tal efecto –los requisitos para proceder a la deducción–, por lo que concluye que si observa el examen de proporcionalidad.

De conformidad con lo hasta aquí expuesto, la presente tiene como objetivo analizar: a) si la Segunda Sala de la SCJN, al emitir la ejecutoria de la tesis de jurisprudencia “FRAUDE, ELUSIÓN, EVASIÓN O CONDUCTAS ILÍCITAS EN MATERIA FISCAL. SU PREVENCIÓN Y COMBATE SON UNA FINALIDAD CONSTITUCIONALMENTE VÁLIDA (ARTÍCULO 27, FRACCIÓN X, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA)”, procedió a realizar el debido planteamiento jurídico con relación a los conceptos de violación vertidos por el contribuyente – recurrente– y; b) el análisis del artículo 27, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta a la luz del principio de razonabilidad, proporcionalidad y el derecho al mínimo vital consagrados en los artículos 1, 14, 16 y 31, fracción IV, Constitucional.

DEDICATORIA Y AGRADECIMIENTOS

Dedico este trabajo a mi familia, por ser el cimiento de todo lo que soy. A mi mamá, quien con su ejemplo me enseñó a cultivar la pasión por aprender; a mi papá, por mostrarme el valor del esfuerzo y la disciplina; y a mi hermana, por creer siempre en mí.

A Eduardo y Miguel, quienes han sido mis mentores a lo largo de mi ejercicio profesional, quienes día a día han fomentado mi pasión por el derecho tributario. La culminación de esta tesis no habría sido posible sin su apoyo, orientación y guía.

Y de manera muy especial, agradezco a Abogadas MX, cuya labor extraordinaria ha permitido que las abogadas contemos con más oportunidades para nuestro desarrollo profesional, contribuyendo a transformar el ejercicio de la profesión jurídica en México y promoviendo la diversidad e inclusión. Su Programa de Becas para Estudios de Posgrado es un claro reflejo de ese compromiso.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	2
-------------------	---

DEDICATORIA Y AGRADECIMIENTOS.....	4
------------------------------------	---

CAPÍTULO PRIMERO ARTÍCULO 27, FRACCIÓN X, LISR

I. ANTECEDENTES.....	7
1. Reforma al artículo 27, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	7
2. Artículo 15-D del Código Fiscal de la Federación.....	9
II. CONCEPTOS GENERALES.....	12
1. Asistencia técnica.....	12
2. Regalías.....	15
3. Transferencia de tecnología.....	18
III. ARTÍCULO 27, FRACCIÓN X, DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	20
IV. EL ARTÍCULO 27, FRACCIÓN X, LISR COMO NORMA ANTI-ELUSIÓN ESPECÍFICA: REQUISITOS PARA GARANTIZAR CERTEZA JURÍDICA.....	24
V. EL ARTÍCULO 27, FRACCIÓN X, LISR: REFLEXIONES PREVIAS AL ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL.....	28

CAPÍTULO SEGUNDO ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA 2A./J. 81/2024 (11A.) RELATIVA AL ARTÍCULO 27, FRACCIÓN X, LISR

I. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS INVOLUCRADOS.....	31
1. Principio de Proporcionalidad.....	32
2. Principio de Razonabilidad.....	35
A. Test de proporcionalidad en el ámbito tributario a la luz de la jurisprudencia constitucional mexicana.....	36
3. Principio de proporcionalidad tributaria.....	39
4. Principio del mínimo vital.....	43
5. Política fiscal.....	45

II. ANÁLISIS DE LA EJECUTORIA DE LA 2A./J. 81/2024 (11A.)	48
1. Premisas iniciales.....	48
III. ESTUDIO DE FONDO DE LA JURISPRUDENCIA 2A./J. 81/2024 (11A.).....	50
1. Principio de razonabilidad cuestionado: ¿aplicó la Corte el test de proporcionalidad?	50
2. Tutela del mínimo vital cuestionada: estudio de la sentencia.....	53
III. REFLEXIÓN CRÍTICA EN TORNO A LA SENTENCIA.....	55
 CONCLUSIONES.....	 61
 BIBLIOGRAFÍA.....	 63

CAPÍTULO PRIMERO

ARTÍCULO 27, FRACCIÓN X, LISR

I. ANTECEDENTES

1. Reforma al artículo 27, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Con fecha doce de noviembre de dos mil veintiuno, se llevó a cabo la publicación del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del Código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos” en el Diario Oficial de la Federación (DOF, 2021), a través del cual, entre las modificaciones realizadas, se reformó lo dispuesto en el artículo 27, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta –LISR–; dispositivo normativo que contempla los requisitos para la procedencia de las deducciones, en la fracción en particular, la deducción asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, para el efecto de que entrara en vigor a partir del primero de enero de dos mil veintidós.

Previo a la reforma realizada en dos mil veintiuno, el artículo 27, fracción X, de la LISR, establecía de forma textual como requisitos para la procedencia de la deducción por concepto de asistencia técnica, transferencia de tecnología y/o de regalías, los siguientes:

Que en los casos de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, se compruebe ante las autoridades fiscales que quien proporciona los conocimientos, cuenta con elementos técnicos propios para ello; que se preste en forma directa y no a través de terceros, excepto en los casos en que los pagos se hagan a residentes en México, y en el contrato respectivo se haya pactado que la prestación se efectuará por un tercero autorizado; y que no consista en la simple posibilidad de obtenerla, sino en servicios que efectivamente se lleven a cabo (LISR, 2020).

Sin embargo, en las “Iniciativas del Ejecutivo Federal que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley

del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del Código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos”, de fecha ocho de septiembre de dos mil veintiuno, se propuso la reforma al contenido de la fracción X, artículo 27, de la LISR, principalmente con el objetivo de fortalecer las reformas aprobadas –a dicha fecha– en materia de subcontratación laboral (Cámara de Diputados, 2021).

Asimismo, se realizó especial hincapié que la reforma en materia de subcontratación laboral busca evitar la simulación de esquemas de prestaciones de servicios o de servicios especializados; razón por la cual, la iniciativa propuso la eliminación de la excepción contemplada en el supuesto normativo citado en el párrafo previo, consistente en que, para el supuesto de los pagos realizados a residentes en México por concepto de asistencia técnica, transferencia de tecnología y/o regalías y en el contrato respectivo se hubiera pactado que la prestación se efectuaría por un tercero autorizado; esto con la finalidad de que los contribuyentes que desearan deducir los conceptos enlistados, lo reciban de forma directa y no a través de terceros, exceptuando la prestación de servicios especializados o de la ejecución de obras especializadas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 15-D, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Cabe resaltar que, de manera análoga, en la exposición de motivos el Ejecutivo Federal realizó énfasis que las propuestas realizadas con fecha ocho de septiembre de dos mil veintiuno tenía como propósito fundamental:

...el reforzamiento de la certeza jurídica, para lograr un más eficiente y equitativo sistema tributario mexicano, que inhiba la evasión y elusión fiscales, en estricto apego a los principios tributarios de proporcionalidad y equidad tributaria previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (Cámara de Diputados, 2021, p. III)

Atendiendo a lo hasta aquí argumentado, de conformidad con lo dispuesto en la exposición de motivos señalada por el Ejecutivo Federal en su iniciativa, se puede advertir que la reforma al artículo 27, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tuvo como objetivos los siguientes:

a) Armonizar su contenido con la reforma en materia de subcontratación laboral.

b) Evitar simulaciones de esquemas de prestaciones de servicios o de servicios especializados –misma que se encuentra intrínsecamente relacionada con el inciso anterior–.

c) Reforzar que los servicios de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, sean recibidos de forma directa y cuando sea a través de terceros, precisamente atienda a lo dispuesto en los incisos previos.

d) Obtener un sistema tributario mediante el cual se inhiba la evasión y elusión fiscal; siempre observando los principios tributarios de proporcionalidad y equidad tributaria previstos en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución.

Bajo esa premisa, con fecha doce de noviembre de dos mil veintiuno se reformó la fracción X, del artículo 27, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, quedando en los siguientes términos:

X. Que en los casos de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, se compruebe ante las autoridades fiscales que quien proporciona los conocimientos cuenta con elementos técnicos propios para ello; que se preste en forma directa y no a través de terceros, excepto cuando se trate de los supuestos a que se refiere el artículo 15-D, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, y que no consista en la simple posibilidad de obtenerla, sino en servicios que efectivamente se lleven a cabo.

De esta manera, a partir del dos mil veintidós, para efectos de que los contribuyentes se encuentren en aptitud de deducir los servicios de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, los contribuyentes deberán acreditar que:

- a. Quien proporciona los conocimientos cuenta con los elementos técnicos propios para prestar los servicios.
- b. Se presta de forma directa y no a través de terceros, excepto cuando se trate de los supuestos a que se refiere el artículo 15-D, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación.
- c. Son servicios que efectivamente se llevaron a cabo.

2. Artículo 15-D del Código Fiscal de la Federación

Con fecha veintitrés de abril de dos mil veintiuno, se llevó a cabo la publicación del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal del Trabajo; de la Ley del Seguro Social; de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; del Código Fiscal de la Federación; de la Ley del Impuesto sobre la Renta; de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado, Reglamentaria del Apartado B) del Artículo 123 Constitucional; de la Ley Reglamentaria de la Fracción XIII Bis del Apartado B, del Artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de Subcontratación Laboral” (DOF, 2021) en el Diario Oficial de la Federación, mediante el cual se adicionó el artículo 15-D del Código Fiscal de la Federación, numeral que limita la deducción y acreditamiento de los pagos o contraprestaciones que se realicen por concepto de subcontratación de personal, destinado a la realización de actividades vinculadas con el objeto social o con la actividad económica preponderante del contratante.

Por su parte, del Dictamen en sentido positivo con proyecto de “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal del Trabajo; de la Ley del Seguro Social; de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; del Código Fiscal de la Federación; de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado, reglamentaria del apartado b) del artículo 123 Constitucional; de la Ley Reglamentaria de la fracción XIII bis del apartado b, del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de subcontratación laboral”, se advierte que la adición del artículo 15-D al Código Fiscal de la Federación tuvo como origen el uso de diversos esquemas de defraudación fiscal mediante esquemas de subcontratación, teniendo como consecuencia una afectación negativa en la recaudación del país (Cámara de Diputados, 2021, pp. 31–33).

Atendiendo a lo anterior, se propuso limitar el efecto fiscal de las deducciones, en el caso en particular, respecto a los pagos o erogaciones realizadas por servicios especializados o de la ejecución de obras especializadas con la finalidad de evitar figuras de evasión fiscal.

Resulta sustancial hacer énfasis, que de la exposición de motivos se manifestó que la limitante señalada en el artículo al que nos hemos venido refiriendo, no constituye una prohibición a la deducción de los servicios especializados o de ejecución de obras especializadas que únicamente se exige al contratante contar con la documentación con la cual acredite que la contratista ha dado cumplimiento a sus obligaciones fiscales y en materia de seguridad social.

A partir de lo expuesto, para efectos del presente trabajo, el párrafo tercero, del artículo 15-D, del Código Fiscal de la Federación, a partir de su adición dispone de forma expresa:

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, se podrán dar efectos fiscales de deducción o acreditamiento a los pagos o contraprestaciones por subcontratación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas, que no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante de la beneficiaria de los mismos, siempre que el contratista cuente con el registro a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo y se cumplan con los demás requisitos establecidos para tal efecto en la Ley del Impuesto sobre la Renta y en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, respectivamente. (CFF, 2021)

De acuerdo con lo hasta aquí desarrollado, se puede observar que tanto la adición al artículo 15-D del Código Fiscal de la Federación, como la modificación del numeral 27, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tuvieron como objetivo inhibir la evasión y elusión fiscales a través de esquemas agresivos de subcontratación y en consecuencia, reforzar la recaudación y que los contribuyentes procedan a la deducción y/o acreditamiento de servicios que efectivamente sean prestados; esto bajo la premisa de que las reformas hasta aquí comentadas se realizaron de conformidad plena a los principios tributarios de proporcionalidad tributaria y equidad tributaria previstos en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución.

II. CONCEPTOS GENERALES

1. Asistencia técnica

En la publicación “El intercambio de información y la asistencia técnica” El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT,1977, pp. 153-154) procedió a analizar de forma breve el concepto de Asistencia Técnica bajo la definición dada por Rossetto en su artículo “La asistencia Técnica. Apuntes para una Definición Reglamentaria”.

A través de diversas distinciones que se realizan en la publicación previamente citada, entre los conceptos de transferencia de tecnología, regalías y asistencia técnica, concluyen que ésta última “...consiste en la prestación de servicios, el suministro e incluso el impartido de enseñanza.” (CIAT,1977, p. 154); es decir, el concepto de asistencia técnica tiene como principal característica el ejercicio constante de un servicio especializado ligada al pago, esto es, el ingreso por el servicio prestado solo se generará en la medida en que se realice la prestación del servicio.

De conformidad con lo anterior, en la obra previamente citada, al intentar definir el concepto de asistencia técnica, señala que en un trabajo de Rosseto se advierte como:

...todo asesoramiento o toda enseñanza sobre nuevos procesos, nuevos procedimientos o nuevas técnicas de trabajo o dirigidos a mejorar los existentes, suministrados a lo largo de cierto lapso por una parte a otra y que ésta requiere para utilizar o aplicar en actividades relativas a la producción o a la prestación de servicios de tipo industrial o a otras actividades en cuanto éstas últimas utilicen o apliquen medios de tipo mecánico. (CIAT,1977, p. 154)

Por su parte, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, señala como aspectos esenciales para la asistencia técnica, que quienes la suministren: a) posean los medios adecuados para brindarla y; b) la prestación deberá ser directa y efectiva, es decir, no deberá consistir en la simple posibilidad de obtener el servicio (CIAT,1977, p. 154); aspectos que como analizaremos más

adelante, resultan similares y/o coincidentes con los señalados en la legislación fiscal mexicana.

Ahora bien, desde la parte internacional, no se advierte una definición exacta o literal de lo que se debe entender por asistencia técnica; pues existen varios países que tienen la política de asimilar los “servicios técnicos” al concepto de regalías o cánones.

Sin embargo, en 2017 se añadió al Modelo de las Naciones Unidas el artículo 12A –disposición complementaria al artículo 12 que aborda el concepto de cánones–, pues hasta esa fecha no existía disposición que definiera o bien, diferenciara entre los pagos por regalías y los pagos por servicios técnicos, de gestión o de consultoría; no obstante, resulta importante hacer la precisión que dicho artículo hace referencia a “servicios técnicos”.

El artículo 12A del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas de 2017, señala que “Los honorarios por servicios técnicos que surjan de un Estado Contratante y se paguen a un residente del otro Estado Contratante podrán someterse a imposición en ese otro Estado.” (ONU, 2017)

El artículo referido nació de la necesidad de diversos países –caracterizados por ser importadores de servicios técnicos– de gravar estos servicios, incluso cuando no existiera un establecimiento permanente, una base fija o bien, una presencia temporal de personal en su territorio (Martín Jiménez *et al.*, 2024, p. 187); teniendo como resultado que el dispositivo contemple el supuesto de gravar los ingresos derivados de los servicios técnicos prestados en un país, aún y cuando no exista presencia de ningún tipo –siendo este último importante para el presente trabajo–.

El apartado 3, del artículo 12-A del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas (ONU, 2017/2021), define los honorarios por “servicios técnicos” como aquellos vinculados con servicios de gestión, técnicos y de consultoría.

Ahora bien, si bien es cierto que dichos conceptos se encuentren definidos en los comentarios del artículo, lo cierto es que en éstos se precisó como característica relevante para referirse a éstos, el que se hace referencia a servicios que no sean rutinarios, que impliquen la aplicación de conocimientos, habilidades, experiencia o pericia particulares (Martín Jiménez *et al.*, 2024, p. 187).

Resulta relevante señalar que, del artículo analizado, se excluyen los ingresos por: a) pagos realizados a empleados el pagador; prestación de servicios de enseñanza en una institución educativa y; c) los pagos realizados por una persona física por servicios de uso personal.

Con base en lo examinado hasta este punto, se advierte que aún y cuando no existe una definición literal de asistencia técnica en la legislación internacional, lo cierto es que se puede observar coincidencia en ciertos elementos entre ésta y la definición académica, pues precisamente lo que diferencia un servicio de asistencia técnica con una prestación de un servicio general –que tienen un tratamiento fiscal diverso– lo es que se trate de servicios especializados que resulten en la aplicación de conocimientos particulares; un asesoramiento o enseñanza y; que la prestación sea directa y efectiva.

Habiendo precisado lo anterior, en la legislación mexicana si se encuentra definido de forma expresa el concepto de asistencia técnica en el último párrafo del artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación.

Del análisis al dispositivo normativo antes citado, se desprende que el legislador mexicano, procedió a definir –por exclusión de lo que no deberá considerarse regalías– lo que se debe entender por asistencia técnica, entendiéndose éstos como la prestación de servicios personales independientes que reúnan los siguientes elementos (CFF, art. 15-B):

- a) El prestador se obliga a proporcionar conocimientos no patentables.
- b) Que los servicios no impliquen la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas.
- c) El prestador se obliga a intervenir en la aplicación de dichos conocimientos.

Por su parte, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 14, se señala de forma expresa que, para los efectos de la citada ley, la asistencia técnica se considerará la prestación de un servicio independiente.

De acuerdo con Roa Jacobo *et al.*, (2022) en la obra Todo Fiscal: Impuesto Sobre la Renta Personas Morales 2022-2023, al analizar el concepto de asistencia técnica, regalías y transferencia de tecnología se hace un análisis a los criterios jurisdiccionales emitidos por los Tribunales de nuestro país, y se reconoce que a la

fecha no existen muchos criterios que esclarezca las diferencias entre asistencia técnica y regalías (p.132).

Sin embargo, considero ilustrativo analizar los criterios emitidos por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, con rubros “ASISTENCIA TÉCNICA, REQUISITOS PARA SU DEDUCIBILIDAD” (Tesis VI-TASR-XXXVI-136) y “ASISTENCIA TÉCNICA Y REGALÍAS. NO CONSTITUYEN CONCEPTOS ANÁLOGOS” (Tesis V-TA-2aS-38).

Entre los elementos que conforman el concepto de asistencia técnica que se pueden observar de los criterios antes señalados, se desprende lo siguiente:

- a) El prestador del servicio se debe obligar a proporcionar conocimientos no patentables e intervenir en la aplicación de estos.
- b) No implica la transmisión de información confidencial, es decir, no constituye la aportación de conocimientos sobre aspectos protegidos por la propiedad intelectual.

No obstante, se advierte que las interpretaciones o definiciones brindadas en los criterios jurisdiccionales, son fieles al concepto proporcionado en el último párrafo, del artículo 15-D del Código Fiscal de la Federación; sin que para tales efectos se haga mayor interpretación o análisis.

De conformidad con el estudio hasta aquí desarrollado, se puede concluir que debemos entender por asistencia técnica cualquier servicio en el cual el prestador se obliga a proporcionar conocimientos no patentables e intervenir en la aplicación de los mismos y en los cuales, no se transmita información confidencial, suministrados a otra que requiere para utilizar o aplicarlos; características que precisamente los diferencian de la prestación de un servicio profesional.

2. Regalías

Desde la perspectiva doctrinal, Moreno, define las regalías como “la contraprestación que se paga por el derecho a usar o aprovechar bienes intangibles, conocimientos técnicos o experiencias industriales, comerciales o científicas, sin que exista transmisión de la propiedad de tales bienes.” (2019, pp.143,144)

En materia de propiedad intelectual, se conceptualiza a las regalías como los ingresos que se obtengan como consecuencia del uso que se le dé a una obra propia a un autor (Iglesias Rebollo & González Gordon, 2005, p. 173).

Por otra parte, en comparación al concepto de asistencia técnica, la normatividad internacional brinda un concepto más desarrollado respecto a las regalías, las cuales igualmente reciben la denominación de cánones.

El párrafo 2, del artículo del Modelo de la OCDE define el término cánones como:

los pagos de cualquier clase percibidos como contraprestación por el uso, o por la cesión del uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por información relacionada con la experiencia adquirida en los campos industrial, comercial o científico. (OCDE, 2017/2019, p. 41)

Adicionalmente, en los comentarios del referido dispositivo, particularmente en el apartado 2, adicionalmente sostiene que el término referido atiende a las erogaciones efectuadas por el uso o cesión del uso o explotación de derechos de propiedad literaria y/o artística; elementos de la propiedad intelectual e industrial de los sectores previamente citados; información relacionada a la experiencia industrial, comercial o científica; independientemente de si se encuentran o no en un registro público o bien, sean o no susceptibles de inscripción; erogaciones que podrán provenir de un contrato de cesión, así como las cantidades que se deban cubrir como consecuencia de la reproducción ilegal o afectación que se realice a los derechos antes descritos. (OCDE, 2017/2019, pp. 275, 276)

Asimismo, en los comentarios se precisa, que cuando se realice la transmisión plena de la propiedad de los derechos, no se entenderá que atiende al concepto antes definido, pues precisamente no se estaría ante una transmisión de uso o cesión de uso; siendo ésta una característica esencial de las regalías.

Reviste relevancia precisar que en la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo (2021), el término de cánones es prácticamente idéntico; sin embargo, éste último contempla de forma adicional los pagos vinculados con la cesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos (p. 23); rentas que México se reservó el

derecho de continuar incluyendo tal y como se desprende en las reservas del Modelo de la OCDE (OCDE, 2017/2019, p. 289).

De ambas definiciones, se advierten tres tipos de bienes remunerados mediante las regalías: a) bienes incorpóreos; b) bienes corporales y; c) servicios tendientes a información relacionada a conocimientos industriales, comerciales o científicos (Valdés Costa, 1975, p. 443)

Con base en la definición a nivel internacional, se puede advertir que ésta resulta amplia y abarca diversos ingresos, pues como se analizó en el capítulo anterior, existen diversos países que, dentro del concepto de regalías o cánones, se encuentran asimilados los servicios técnicos.

Sin embargo, atendiendo a que el concepto de regalías puede ser extenso, las legislaciones nacionales, principalmente en países en desarrollo, se realiza de forma expresa la distinción entre la noción de regalía y asistencia técnica, México encontrándose en este supuesto.

De conformidad con lo aquí analizado, se puede concluir que las regalías son los ingresos obtenidos por transmitir el uso o bien, cesión de uso, por el derecho de un intangible, sin que para tales efectos se transmita la propiedad de éste.

Ahora bien, como se precisó en párrafos previos, en México existe una distinción entre el concepto de asistencia técnica y las regalías.

Concretamente, el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación define que para efectos fiscales, se considerarán regalías los pagos por uso o goce temporal de: patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos, así como las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar. (CFF, art. 15-B)

Adicionalmente, en el dispositivo se precisa que, dentro de las obras científicas se incluyen los programas de computadora –*software*¹–, por lo que el uso o goce temporal de los derechos de éstos se considerarán regalías, independientemente del medio por el cual se transmitan, pues lo importante atiende al derecho de uso que se otorga de éstos; situación que de igual forma resulta aplicable al derecho de imagen.

Resulta importante resaltar dos puntos con relación a la definición que brinda el Código Fiscal de la Federación: a) hace énfasis en el uso o goce temporal – característica que se resaltó de igual forma en la definición en materia internacional– y, b) si bien concede un catálogo de bienes y derechos de propiedad intelectual, lo cierto es que, en la última parte de su primer párrafo de forma expresa señala “u otro derecho o propiedad similar”, razón por la cual el listado ahí precisado no es de forma limitativa, sino de forma enunciativa.

Asimismo, tal y como se apuntó en párrafos previos, se puede observar que efectivamente en México, dentro del concepto de regalías se contempla las contraprestaciones por uso y goce temporal de equipos industriales, comerciales o científicos.

3. Transferencia de tecnología

El Diccionario Jurídico Mexicano (2007) define la tecnología como el conjunto de conocimientos –saber qué– y de prácticas –saber cómo– de objetos, instrumentos y procedimientos elaborados por los hombres; usados para operar sobre la naturaleza, la sociedad y los otros seres humanos y para satisfacer necesidades humanas; los cuales constituyen bienes y servicios, los cuales son objeto de transacciones en el mercado (pp. 371-372).

Por su parte, la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI, s.f.) define dicho concepto como el intercambio de conocimientos y derechos de propiedad intelectual entre los titulares de una determinada tecnología hacia

¹ El software puede describirse como un programa, o una serie de programas, que contiene las instrucciones que requiere un ordenador para su funcionamiento (software operativo) o para la ejecución de otras tareas (software de aplicaciones). (OCDE, 2017/2019, p.281)

usuarios públicos y privados, con finalidades científicas, técnicas, socioeconómicas y comerciales.

En el ámbito internacional, la OCDE contempla la transferencia de tecnología o bien, el “contrato de conocimientos prácticos”, dentro del concepto de regalías, particularmente en los comentarios al artículo 12 del Modelo de la OCDE, dispone que califican como cánones los pagos por información relacionada experiencia adquirida en los sectores industrial, comercial o científico, utilizándose normalmente en el contexto de la transmisión de cierta información no revelada en los sectores previamente señalados; y la cual tiene aplicaciones prácticas en la exploración de una empresa; información que diferencia de la prestación de servicios, es decir, una de las partes se obliga a comunicar a la otra su experiencia o conocimientos no revelados de manera que pueda utilizarlos por su cuenta (OCDE, 2017/2019, p. 279).

Por último, en la legislación mexicana el concepto de transferencia de tecnología de igual forma se encuentra dentro de la definición de regalías, pues como se manifestó en párrafos previos, dentro del propio artículo 15-B dispone que considera como regalías “...las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar.” (CFF)

III. ARTÍCULO 27, FRACCIÓN X, DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

De conformidad con lo hasta aquí desarrollado, resulta importante analizar el artículo 27, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y examinar qué realmente les impone el dispositivo a los contribuyentes para efecto de que puedan proceder a la deducción y/o acreditamiento de las erogaciones por concepto de asistencia técnica, regalías y transferencia de tecnología.

A partir de lo expuesto en el capítulo de Antecedentes, se advierte que el artículo antes señalado impone a los contribuyentes, que para efectos de resultar procedente la deducción y acreditamiento, los servicios previamente enlistados, se deberán cumplir las siguientes especificaciones:

a. Que quien proporcione los conocimientos cuente con los elementos técnicos propios para prestar el servicio.

El referido requisito dispone que el prestador de los servicios deberá contar con los medios o recursos propios del arte, ciencia u oficio que realice a favor del contratante; situación que deberá analizarse de forma en específico atendiendo al servicio que se preste, tal y como se desprende de la tesis emitida por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa con rubro “ASISTENCIA TÉCNICA, REQUISITOS PARA SU DEDUCIBILIDAD” (Tesis VI-TASR-XXXVI-136).

Es decir, el contribuyente deberá demostrar que el prestatario del servicio tiene por sí mismo la capacidad técnica, de personal y material para poder prestarlo; requisito que puede llegar a ser incluso interpretado en el sentido de que el contribuyente demuestre la capacidad técnica de los empleados del prestatario, para prestar los servicios contratado; interpretación que se desprende de la propia sentencia dictada en el juicio de nulidad 15899/11-17-07-1/1064/13-S1-05-04, por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (Amparo Directo 45/2016), mediante la cual se resolvió la obligación que tiene el contribuyente de acreditar que las personas físicas, empleados del contratista, es decir, aquellos quienes materialmente llevaron a cabo los servicios de –en ese caso– asistencia técnica, contaron con elementos técnicos propios, experiencia y conocimiento para ello.

b. Se presta de forma directa y no a través de terceros, excepto cuando se trate de los supuestos a que se refiere el artículo 15-D, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación.

El supuesto establece que el contribuyente deberá acreditar que el proveedor contratado lleve a cabo el servicio, contraprestación o transmisión, con sus propios medios, es decir, con su propio personal, conocimientos, medios técnicos, intangibles, y no a través de terceros; sin que para tales efectos el proveedor pueda prestar el servicio, contraprestación o transmisión a través de un tercero.

Esto es, se deberá acreditar ante la autoridad fiscal que el prestatario es quien prestó el servicio, conocimiento o intangible al contribuyente y no a través de un intermediario.

Resulta importante señalar que en la tesis con rubro “ASISTENCIA TÉCNICA, REQUISITOS PARA SU DEDUCIBILIDAD” (Tesis VI-TASR-XXXVI-136) dispone que respecto a este requisito no debe concebirse que el prestatario deba acreditar el vínculo y obligaciones entre éste y el personal que de ella dependa para realizar el servicio, contraprestación o transmisión, pues no existe precepto legal alguno que así lo prevea e incluso, porque en modo alguno existe relación laboral con el contratante.

Ahora bien, cómo se abordó de forma previa en la presente, el requisito analizado dispone una excepción, señalando que el servicio, contraprestación o transmisión podrá ser prestado por un tercero, siempre y cuando, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo y 27, fracción V, último párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el contribuyente acredite que:

- a. El contratista cuenta con el registro ante la Secretaría del Trabajo y Previsión Social.
- b. Obtuvo del contratista copia de los comprobantes fiscales por concepto de salarios de los trabajadores con los cuales se proporcionó el servicio o ejecución de la obra correspondiente.
- c. Cuenta con los recibos de pago por concepto de la declaración de entero de las retenciones de impuestos que el contratista realizó respecto a dichos trabajadores.

- d. acredite el pago de las cuotas obrero-patronales ante el Instituto Mexicano del Seguro Social y de las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

Sin embargo, considero que el supuesto de excepción contemplado por el legislador en los términos expuestos dejó de considerar que la norma regula la deducción de asistencia técnica, regalías y transferencia de tecnología; razón por la cual, existen supuestos en los que no habrá presencia de persona de ningún tipo; no obstante, los requisitos que se demandan para que resulte procedente la deducción cuando el servicio, contraprestación o transmisión, sea a través de un tercero, se limitan únicamente al supuesto de que se ponga personal a disposición.

De conformidad con lo manifestado, surge un obstáculo de tipo formal en la ley para aquellos contribuyentes que pretendan realizar la deducción de un servicio, contraprestación o transmisión realizada por un tercero y la cual se desarrolle sin intervención de personas.

c. Sean servicios que efectivamente se llevaron a cabo.

El supuesto impone a los contribuyentes que deberán acreditar que el servicio, contraprestación o transmisión realmente se prestó o transmitió y que no únicamente se pactó o bien, que únicamente se emitió el comprobante fiscal que ampare la contraprestación.

Es decir, el contribuyente debe contar con la información y documentación de la cual se desprenda constancia de la realización del servicio, contraprestación o transmisión pactado; es decir, resulta indispensable que se acredite que realmente se materializó la contraprestación pactada y más aún, que existe la evidencia suficiente para ello.

En el caso, el término “efectivamente” se encuentra enderezado al significado de que sea cumplido, es decir, que la contraprestación realmente se haya llevado a cabo; es decir, el contribuyente debe acreditar que el servicio, contraprestación o transmisión pactado resultó existente y genuino.

En atención a lo expuesto, se observa que si bien es cierto los requisitos para la procedencia de la deducción se centran en precisamente que realmente se realice servicio, contraprestación o transmisión pactado, así como que quien lo realizó fue la parte contratada y no un tercero con la finalidad de evitar simulaciones; también es cierto que no existe disposición normativa alguna que brinde certeza al

contribuyente respecto a la información y/o documentación que está obligado a exhibir para acreditar la existencia de la contraprestación, resultando un tanto subjetivo la calificación de la misma por parte de la autoridad fiscal.

No pasa desapercibido que existen criterios jurisdiccionales que disponen que para efecto de acreditar la existencia real de las operaciones se podrá acreditar con documentación e información que sea racional y suficiente –aún y cuando tengan carácter indiciario (Tesis I.18o.A.11 A (11a.))–; sin embargo, del análisis realizado no se advierte de forma objetiva el alcance de las exigencias dispuestas en la fracción X, del artículo 27, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ocasionando que la autoridad fiscal tenga un margen amplio de discrecionalidad al momento de pronunciarse respecto a la procedencia de la deducción llevada a cabo por los contribuyentes, traduciéndose –desde el punto de vista de la autora– en incertidumbre jurídica para éstos.

Dicho de otro modo, al no disponerse el alcance de los requisitos para la procedencia de la deducción, se abre el margen de interpretación discrecional por parte de la autoridad fiscal, lo cual puede llevar a que la obligación de los contribuyentes para documentar las operaciones de asistencia técnica, regalías y transferencia de tecnología, resulten excesivos o bien, en criterios –tanto a nivel administrativo como jurisdiccional– contradictorios o discrepantes.

IV. EL ARTÍCULO 27, FRACCIÓN X, LISR COMO NORMA ANTI-ELUSIÓN ESPECÍFICA: REQUISITOS PARA GARANTIZAR CERTEZA JURÍDICA.

Las normas específicas anti-elusión –SAARS–, son normas dirigidas específicamente a combatir esquemas que abusan de la ley tributaria y que ya son conocidos por la autoridad fiscal (Vargas, 2022, p.29). Es decir, son todas aquellas normas limitantes dentro de la legislación tributaria; las cuales de igual forma son denominadas normas de prevención, pues las mismas tipifican –de forma específica, rígida y taxativa– los actos sujetos a efectos elusivos y que al haber sido advertidos por la autoridad fiscal, se introducen en la legislación con la finalidad de cerrar espacio a los esquemas elusivos.

Estas normas se caracterizan por tener una estructura constituida por un presupuesto de hecho rígido, detallado y taxativo (Estrada, 2022, p. 61).

Las SAARS al estar dirigida su aplicación a un acto en específico –y al estar dirigidas a un tipo de contribuyente e impuesto determinado–, no se encuentran en normas codificadoras, sino en leyes específicas en atención a la particularidad del tributo al que van dirigidas (García Novoa, 2012, p. 8); características que tienen como resultado que para las administraciones tributarias tengan una aplicación más sencilla.

Sin embargo, es importante señalar que las normas específicas anti-elusión requieren de un diseño y, sobre todo, una implementación muy cuidadosa, especialmente porque se encuentran en juego principios fundamentales, como la seguridad y certeza jurídica, así como la libertad.

Es decir, éstas no deben inhibir ni obstaculizar las transacciones comerciales ordinarias, respecto de las cuales los contribuyentes puedan aprovechar legítimamente las oportunidades que existan.

Pues precisamente, la eficacia de éstas normas estará determinada en que se identifiquen aquellos actos o negocios respecto de lo cual se abusan de las figuras jurídicas con un fin meramente fiscal, para que no se llegue al extremo de limitar las actuaciones de los contribuyentes atentando con los principios tributarios; pues la interpretación de las normas tributarias no puede suponer ninguna limitación a la libertad de actuación de los individuos para tomar sus decisiones teniendo en

cuenta sus consecuencias tributarias, es decir, el derecho de los sujetos pasivos a planificar la actividad empresarial confiados en la legislación vigente.

Atendiendo a esto, como se manifestó, tanto su creación como su implementación deberán ser compatibles con el derecho de seguridad y certeza jurídica, pues uno de los principales cuestionamientos de la compatibilidad de éstas y dicho derecho es precisamente el margen de apreciación que dejan, tanto a la autoridad fiscalizadora, como al juzgador, para valorar si concurre o no su supuesto aplicativo o bien, el alcance de los supuestos contemplados en éstas; pues se puede dar el supuesto que éstas contengan conceptos jurídicos indeterminados, cuyo carácter fundamentalmente valorativo determina que la decisión deba adoptarse conforme a las circunstancias del caso particular.

De este modo, la utilización de conceptos jurídicos indeterminados en las normas antiabuso no debe perjudicar la seguridad y certeza jurídica; razón por la cual, es aconsejable aclarar legislativamente el núcleo de los conceptos jurídicos indeterminados que se utilicen en ellas (EY Abogados, 2015, pp. 16-18)

Es así, que en el documento denominado “Cláusula General Antiabuso Tributaria en España: Propuestas para una Mayor Seguridad Jurídica” (EY Abogados, 2015) emitido por la Fundación de Impuestos y Competitividad, se desprende que las cláusulas anti-elusión, con la finalidad de salvaguardar el derecho de seguridad jurídica, tienen determinadas características y rasgos comunes y que deben ser tomados en cuenta por los legisladores nacionales en el momento de su aprobación.

Si bien el documento en comento atiende en su mayoría al análisis de las cláusulas generales, lo cierto es que la autora considera que parte de ellas de igual forma resultan aplicables a las cláusulas especiales; sin embargo, para la presente me centraré en que las mismas se construyan incorporando un *test* de sustancia o motivo económico válido para filtrar aquellas planificaciones o transacciones reales, pues con base en esto se fortalece el derecho de certeza jurídica de los contribuyentes al otorgarse parámetros claros de interpretación; esto, en adición que de atenderse a este requisito al momento de la creación y aplicación de éstas, se atiende realmente al fondo de la operación y no queda en un ámbito meramente formal.

Adicionalmente, con la finalidad de que las cláusulas anti-elusión tengan una mayor compatibilidad con los principios de seguridad y certeza jurídica, se debe promover el desarrollo de la “calidad tributaria” de los sistemas fiscales, entendiéndose por éste que las autoridades fiscales contribuyan a mejorar los niveles de cumplimiento tributario voluntario, lo cual se puede obtener a través de los siguientes mecanismos:

a) mejorar la técnica legislativa; b) mejorar los mecanismos de información y asistencia a los contribuyentes; c) elaborar y difundir memorias legislativas que expliquen los objetivos perseguidos a través de las diferentes normas, especialmente cuando articulan modificaciones regulatorias relevantes; d) articular una política legislativa basada en la estabilidad normativa; e) mejora de los niveles de participación de los interesados y afectados en las fases iniciales de la elaboración de una nueva normativa; f) elaboración y publicación contemporánea de criterios administrativos sobre el alcance y aplicación de cláusulas de gran alcance, tanto generales como especiales. (EY Abogados, 2015, p. 34)

De conformidad con lo hasta aquí expuesto se puede arribar a la conclusión de que el supuesto normativo contemplado en la fracción X, del artículo 27, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es una norma específica anti-elusión; ya que como se expuso en el capítulo de Antecedentes de la presente, la reforma al dispositivo antes indicado tuvo como objetivo evitar la simulación de esquemas de prestaciones de servicios o de servicios especializados y así inhibir la evasión y elusión fiscal; es decir, la reforma del artículo tuvo como origen precisamente combatir un esquema de abuso de la ley tributaria, advertido por la autoridad fiscal, siendo ésta la principal característica de las SAARS.

Adicionalmente, dentro del artículo analizado al delimitarse los requisitos específicos para la deducción de pagos por asistencia técnica, regalías o transferencia de tecnología, refleja su orientación de particularmente contrarrestar la elusión y evasión fiscal, al exigir que tales conceptos correspondan a servicios efectivamente prestados y con sustento técnico propio –analizados en el capítulo previo–.

No obstante, no considero que el artículo 27, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta observe los requisitos o características debidas para salvaguardar el derecho de seguridad jurídica de los contribuyentes.

Se manifiesta lo anterior, pues como precisó en el capítulo anterior, si bien es cierto el artículo 27, fracción X, de la citada Ley, señala los requisitos que se deberán cumplir para efectos de que resulte procedente la deducción por concepto de asistencia técnica, regalías y transferencia de tecnología; lo cierto es que dichos requisitos contienen conceptos jurídicos indeterminados o bien, del mismo no se desprende de forma concreta y objetiva el alcance de las exigencias dispuestas en el dispositivo normativo, teniendo como resultado un margen amplio de interpretación y aplicación por parte de la autoridad fiscalizadora, y de interpretación por parte de los tribunales; lo cual lesiona los principios de seguridad y certeza jurídica de los contribuyentes.

De conformidad con lo hasta aquí expuesto, si bien la norma analizada constituye una cláusula anti-elusión especial y tiene como finalidad evitar la deducción de operaciones simuladas o con fines meramente elusivos; lo cierto es que su diseño e implementación no resulta acorde con el derecho de seguridad jurídica, pues se insiste, las exigencias que de ésta se desprenden no resultan objetivos y claros con relación a su alcance; en adición a que respecto a éstas no se han emitido reglas de carácter general, dispositivos complementarios o bien, criterios jurisdiccionales que contribuyan a la calidad tributaria del sistema fiscal respecto a los contribuyentes.

V. EL ARTÍCULO 27, FRACCIÓN X, LISR: REFLEXIONES PREVIAS AL ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL

Queda de manifiesto que el artículo 27, fracción X, de la LISR, tiene como objeto limitar la deducción por concepto de asistencia técnica, regalías y transferencia de tecnología respecto de operaciones simuladas o bien, la aplicación de esquemas simulados de prestaciones de servicios o de servicios especializados; sin que para tales efectos exista un impedimento tanto para el legislador, como para la autoridad fiscal, de contrarrestar dichas prácticas; más aún, dichas prácticas se encuentran alineadas con los objetivos a nivel internacional.

Sin embargo, esto no tiene como consecuencia inmediata que el diseño e implementación de ésta se encuentre alineada con los derechos de los gobernados en materia fiscal y más aún, que efectivamente la aplicación de la norma –en los términos incorporados– contrarresten las prácticas de elusión y evasión o simplemente limiten las transacciones comerciales ordinarias de los contribuyentes.

Efectivamente, existe una delgada línea entre querer contrarrestar estas prácticas por parte de la autoridad fiscal y cerrar la inequidad entre contribuyentes generadas y; el que las administraciones tributarias, tanto con la adopción y aplicación de este tipo de cláusulas, generen actos arbitrarios e incertidumbre jurídica en los contribuyentes; siendo que en el caso en particular, se advierte que la inquietud que surge con la norma analizada en la presente, surge tanto de: a) la falta de técnica legislativa; b) la forma en que es aplicada por la autoridad fiscal y; c) la falta de criterios jurisdiccionales que analicen el fondo de la norma.

Se dice lo anterior, pues del análisis realizado en los capítulos previos, se advierte que al no encontrarse realmente definidos en disposiciones legales adicionales o bien, criterios tanto por parte de la autoridad fiscal o de los tribunales el alcance de las limitantes de las condicionantes para la deducción de asistencia técnica, regalías y transferencia de tecnología, tiene como resultado que se traduzca en una sobrecarga administrativa para los gobernados, al tener que contar con información y documentación –que no precisamente resulta inherente a la naturaleza de las contraprestaciones–, con la cual se pretenda acreditar que se cumplen con las limitantes establecidas para efectos de aplicar la deducción; esto en adición a que al no estar debidamente identificada por el legislador o la autoridad

fiscal un mínimo o un parámetro en cuanto al alcance de las limitantes o bien, de la documentación e información necesaria, resultando patente que el contribuyente se encuentra ante la difícil tarea de dar cumplimiento a exigencias un tanto subjetivas.

En adición a que como se mencionó de forma previa, la fracción analizada, particularmente en el requisito a cumplir cuando se preste la contraprestación a través de un tercero, dejó de analizar de forma debida la naturaleza de los conceptos de asistencia técnica, regalías y transferencia de tecnología, pues el legislador –así como la autoridad al momento de su aplicación– fue omiso en advertir que existen supuestos en los que no habrá presencia de persona de ningún tipo; sin embargo, el supuesto normativo únicamente atiende la hipótesis de cuando se ponga a disposición personal; únicamente generando un obstáculo de tipo formal para los contribuyentes que busquen realizar la deducción de una transacción comercial ordinaria.

Atendiendo a lo anterior, se observa que la norma analizada si bien busca contrarrestar acciones con fines de elusión y evasión fiscal; lo cierto es que la misma no atiende realmente al fondo de la operación, sino simplemente se vuelve una norma de carácter meramente formal y que puede llegar a entorpecer o limitar las operaciones comerciales de los contribuyentes; razón por la cual, como se expuso de forma previa, resulta importante que las normas anti-elusión sean diseñadas tomando en consideración un *test* de sustancia o motivo económico válido para efectivamente filtrar aquellos esquemas agresivos con las transacciones reales y así no se coarte el derecho de seguridad jurídica de los gobernados.

Efectivamente, el artículo 27, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, contrario a dotar de seguridad jurídica a los contribuyentes, únicamente da la apariencia que dota a la autoridad fiscal de tener mayores elementos para negar la procedencia de la deducción por concepto de asistencia técnica, regalías y transferencia de tecnología.

Lo anterior adquiere mayor relevancia, pues uno de los mayores riesgos de las cláusulas especiales antiabuso –siendo el caso en particular– es que se conviertan en herramientas amplias y discrecionales para la autoridad fiscal; razón por la cual, deben descansar en criterios objetivos, situación que no acontece del todo con el artículo 27, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como ya quedó precisado en párrafos previos; pues se insiste no existe disposición alguna –

de carácter formal o administrativo– en la cual se fije con mayor claridad y objetividad el alcance de las limitantes señaladas en el dispositivo analizado, resultando en una carga administrativa excesiva a los gobernados de tener en su poder información y/o documentación que no necesariamente atiende a la naturaleza de la contraprestación o bien, al quedar a la interpretación discrecional de la autoridad fiscal, el que el cúmulo probatorio de la operación no resulte suficiente para ésta.

Existen países que han empleado un mecanismo específico de “*clearance*” que permite a los contribuyentes obtener una respuesta vinculante por parte de la administración fiscal sobre si una determinada operación queda comprendida dentro del ámbito de aplicación de una cláusula antiabuso (EY Abogados, 2015); sin embargo, en México a partir del 2007, de conformidad con el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, los criterios emitidos por la autoridad fiscal al dar respuesta a una consulta formulada con un contribuyente, en el supuesto de que está fuera en sentido negativo, perdió el carácter de instancia que vinculaba al particular que la formuló (CFF); es decir, dejó de ser una resolución de la cual derivaba un derecho hacia el particular para proceder, en caso de que así lo estimará, a su impugnación, razón por la cual, este mecanismo no resulta viable para los contribuyentes que pretendan esclarecer el alcance de las limitaciones previstas en la fracción X del artículo objeto de análisis, cuando se trate de operaciones concretas que éstos realicen.

De conformidad con lo hasta aquí analizado, se enfatiza que si bien es cierto el artículo analizado tiene como objetivo disuadir prácticas de evasión y elusión; no considero que su elaboración y aplicación se encuentren aparejadas a los principios de seguridad y certeza jurídica, así como que realmente atienda al fondo de las operaciones que se pretenden deducir, quedándose en un campo totalmente formalista.

CAPÍTULO SEGUNDO

ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA 2A./J. 81/2024 (11A.) RELATIVA AL ARTÍCULO 27, FRACCIÓN X, LISR

I. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS INVOLUCRADOS

Dworkin en su obra “*Taking rights seriously*” calificó a los principios, como un estándar que debe ser observado, no porque favorezca o asegure una situación económica, política o social que se considere deseable; sino porque es una exigencia de la justicia, la equidad o alguna otra dimensión (2002, pp. 72-73).

Sin embargo, resulta frecuente que en un caso en particular puedan observarse dos principios y, por tanto, colisionan entre sí; resultando necesario que en estos casos en particular se realice una ponderación entre los principios, sin que para tales efectos se pueda concluir que un principio tuvo más valor o bien, que uno de ellos no tuvo importancia o peso suficiente, sino que esto únicamente se traduce que en el caso en particular, uno tuvo mayor relevancia; es decir, uno cede frente al otro.

De conformidad con lo anterior, Burgoa Toledo indica que los principios tienen una jerarquía móvil –en virtud de que su importancia no será siempre la misma– y axiológica, por el valor que obtiene en cada caso en particular (2014, p. 16).

Asimismo, el autor reconoce que, en el ámbito fiscal, la ponderación normalmente se suscita entre la colisión de los derechos patrimoniales tutelados en el artículo 16 Constitucional, frente a derechos sociales, respectivamente tutelados en la Constitución; confrontación que puede variar atendiendo al motivo que origine cada contribución. Razón por la cual, al implicar un valor amplio, los particulares y el Estado deben defenderlos y respetarlos conforme a lo dispuesto en la Constitución.

Sobre la base de lo anterior, Ferrajoli sostiene tres divergencias en el Derecho, las cuales llama deónticas por estar relacionadas con el término de “deber ser”: sentido ético-político; constitucional y genéricamente jurídico (2006, p. 15); razón por la cual, Burgoa Toledo concluye que los principios, atendiendo a los

diversos “deber ser” que se plantearon, se conforman de la siguiente forma (2014, p. 15):

- a. Principios en el Derecho o Constitucionales
- b. Principios de Derecho
- c. Principios del Derecho o ético-políticos

Para el presente me centraré en los primeros y los últimos. Los principios Constitucionales son los que la Constitución atribuye a terceros, es decir, se encuentran en su propio texto y ven lo interno del Derecho y que el legislador constitucional consideró como directriz a observar por el legislador común al crear y modificar disposiciones normativas, atendiendo a que la tributación es restrictiva del patrimonio, el cual es un derecho de los gobernados que emana de los derechos fundamentales (Burgoa Toledo, 2014, p.25).

Respecto a los últimos, el autor expone que, en la actualidad, los legisladores han apelado a éstos al momento de crear y modificar leyes, apelando al principio de extra-fiscalidad; sin embargo, aún y cuando éste es identificado como fin tributario, lo cierto es que atiende a un principio dado el valor ético-político –no normativo–, y el cual otorga derechos sociales de las personas.

Sin embargo, concluye –y consideración que resulta de gran trascendencia para el análisis que se realizará a la ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los siguientes apartados–:

...la base principal de todo sistema legal, que se sobrepone incluso a la parte tributaria, son los derechos fundamentales. Esto es, los derechos patrimoniales serán motivo de afectación por la carga impositiva siempre y cuando no se afecten los derechos fundamentales (Burgoa, 2014, p.26).

Atendiendo a lo hasta aquí expuesto, previo al análisis de la ejecutoria de la cual derivó la jurisprudencia 2A./J. 81/2024 (11A.) (Amparo en Revisión 140/2024), resulta de especial relevancia analizar –desde el punto de vista doctrinal y jurisdiccional–, los principios tributarios involucrados, tanto por el contribuyente –al momento de promover el juicio de amparo–, así como por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al emitir su sentencia.

1. Principio de Proporcionalidad

Desde la perspectiva del derecho constitucional, el principio de proporcionalidad ha sido definido como:

El principio constitucional en virtud del cual la intervención pública ha de ser susceptible de alcanzar la finalidad perseguida, necesaria o imprescindible al no haber otra medida menos restrictiva de la esfera de libertad de los ciudadanos (es decir, por ser el medio más suave y moderado de entre todos los posibles —ley del mínimo intervencionismo—) y proporcional en sentido estricto, es decir, ponderada o equilibrada por derivarse de aquélla más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes, valores o bienes en conflicto, en particular sobre los derechos y libertades (Barnes, 1994, p.500).

Por su parte, Sánchez Gil reconoce que Cianciardo define que el principio de proporcionalidad atiende particularmente a “La necesidad de asegurar la supremacía del contenido de las normas relativas a derechos fundamentales frente a la necesaria regulación legislativa” (2007, p.34); es decir, las autoridades únicamente podrán restringir un derecho fundamental —u otro principio constitucional—, sólo en el grado indispensable para alcanzar un objetivo constitucionalmente lícito.

Sin embargo, respecto a ésta última parte, para efectos de la presente y desde el punto de vista de la autora, constituye un aspecto importante analizar el alcance del referido principio de conformidad con lo resuelto por el Tribunal Constitucional Español al dictar la sentencia *STC 141/1988*, en la cual de forma expresa argumentaron lo siguiente:

De otra parte, no basta, como pretende el letrado del Estado, con que el fin perseguido sea constitucionalmente lícito. De la doctrina de este Tribunal cabe deducir que las limitaciones impuestas al ejercicio del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva no sólo ha de responder una finalidad constitucionalmente legítima, sino que han de ser razonables y proporcionadas en relación con el objeto pretendido y no han de afectar el contenido esencial de derecho. (Tribunal Constitucional de España, 1988, F.J. X)

De conformidad con lo anterior, si bien es cierto que el principio de proporcionalidad constituye un medio de control y protección respecto a las

restricción que puedan suscitarse a los derechos fundamentales de los gobernados por parte del Estado –en cualquiera de sus vertientes–; se debe advertir que éste no tiene como fin único el advertir si el objetivo de las disposiciones normativas tienen un fin constitucionalmente lícito, pues considero que limitarnos a tal conclusión o definición tendría como resultado desnaturalizar el alcance del principio; pues en adición a dicha característica, con la aplicación del mismo, se deberá analizar si la norma resulta razonable con relación a lo que se busca.

Por otra parte, existen dos criterios respecto a si la idea de razonabilidad de la norma con el fin que busca alcanzar constituye un subprincipio del principio de proporcionalidad *lato sensu* o bien, si se trata de una mera yuxtaposición de principios diversos, –criterio al que aparentemente se adhiere la jurisprudencia mexicana–; sin embargo, resulta importante señalar que ambos aceptan el aspecto de una “justa medida” entre objetos diversos.

Por su parte, Sánchez Gil (2007), reconoce que el análisis de los subprincipios –tomando en consideración el primer criterio–, no puede realizarse de forma sucesiva y escalonada, pues al momento de su aplicación puede darse un trato “oscilante” –característica de los principios analizada en el capítulo previo–; sin embargo, resalta que independientemente de si constituyen un principio genérico o sean criterios inconexos o que no tengan un orden de prelación establecido, los subprincipios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad *stricto sensu*, son elementos que se desprenden del principio de proporcionalidad y, precisamente son éstos los que determinarán si una medida legislativa interviene en un derecho fundamental de forma legítima o bien, de forma excesiva (pp. 52-53).

Ahora bien, independientemente de que se analice en un apartado especial el principio de razonabilidad –respetando a lo adoptado por la jurisprudencia mexicana–, como preámbulo a dicho apartado, cabe examinar de manera breve cada uno de los subprincipios que se desprenden de la proporcionalidad en su sentido *lato sensu* y que mandatan que la medida legislativa que restrinja un derecho fundamental debe observar (Sánchez Gil, 2007, pp. 52, 59, 62–63):

- a. Idoneidad o adecuación: ésta puede tener dos acepciones: tener un objetivo legítimo y ser objetivamente idónea para alcanzarlo.
- b. Necesidad o indispensabilidad: ser estrictamente indispensable para obtener la finalidad que se procura atendiendo a que: es la menos gravosa

para el derecho fundamental afectado; no existen opciones para obtener el fin buscado o bien, es la que afecta de menor manera el derecho intervenido.

- c. Proporcionalidad en sentido estricto: supone la valoración de la afectación del derecho fundamental, a través de un examen para advertir si el beneficio obtenido justifica la intensidad en que se menoscaba, a lo cual se le conoce como “ponderación en sentido estricto”.

Respecto a este último aspecto, constituye el punto de partida para el estudio del apartado siguiente, pues precisamente en este último elemento opera el principio de razonabilidad.

2. Principio de Razonabilidad

El principio de proporcionalidad o razonabilidad es una de las herramientas metodológicas más importantes del constitucionalismo de nuestro tiempo; permite superar la aplicación de métodos tradicionales, literalistas y estrechos en la interpretación de la ley fundamental.

Los Tribunales utilizan el referido principio al momento de examinar la validez constitucional del contenido de las normas; siendo su característica fundamental la posibilidad de dotar a los órganos jurisdiccionales de realizar el control constitucional respecto a la sustancia de los del Estado.

De conformidad con lo anterior, podemos advertir que el principio de razonabilidad opera como un mecanismo de control constitucional de las normas; razón por la cual, derivan ciertas reglas de éste, a las que, para efectos de la presente, utilizaré el término de “*test*” o bien, juicios de comprobación de la razonabilidad de la norma y así, los órganos encontrarse en aptitud de concluir si la disposición normativa analizada atiende al mayor grado de razonabilidad posible (Barnes, 1994, p. 500).

Con la finalidad de analizar el principio de razonabilidad dentro de los criterios de nuestra legislación, en la obra “*El test de proporcionalidad en la Suprema Corte, Aplicaciones y desarrollos recientes*” publicado por el Centro de Estudios Constitucionales SCJN, se advierte que el *test* se cumple siempre y cuando se satisfagan las siguientes reglas –haciendo énfasis que deberán observarse de

forma progresiva– respecto a las medidas restrictivas adoptadas (Gallegos, 2023, p. 213):

1) Adecuación del fin que persigue la medida restrictiva

Esta etapa tiene como finalidad analizar que la medida restrictiva no tenga una finalidad prohibida y que se encuentre al menos, al mismo orden jerárquico al que pertenece el derecho que se ve restringido.

2) Idoneidad de la medida para lograr el objetivo

Resulta necesario que la medida restrictiva sostenga un nexo racional con el propósito que se busca alcanzar. Sin embargo, se resalta que en la obra citada los autores señalan que el presente requisito no exige que la medida adoptada sea la única posible o la más eficiente; sino que esto tenga como resultado que se tenga por satisfecho el *test* aplicado. *“Hay muchas medidas que son idóneas, pero no todas son necesarias.”* (Gallegos, 2023, p. 219)

3) La necesidad de la medida adoptada

Atiende al requisito de indispensabilidad; es decir, la medida restrictiva deberá es indispensable para llegar a un objetivo, introduciendo en este requisito que efectivamente sea la menos lesiva con el derecho en cuestión. En otras palabras, se privilegia la necesidad a la idoneidad de la medida.

4) La ponderación.

Dispone que la medida restrictiva no deberá restringir un derecho con la excusa de obtener un beneficio mínimo; aún y cuando se cumplan los requisitos previamente señalados.

Reglas que no resultan muy alejadas de lo analizado en el capítulo previo, advirtiendo como única diferencia que cuando se analizó bajo el criterio de subprincipios, se observó que no resultaba necesario realizar un análisis de éstos de forma escalonada y que se puede dar un trato oscilante entre ellos.

A. Test de proporcionalidad en el ámbito tributario a la luz de la jurisprudencia constitucional mexicana

Si bien de lo hasta aquí analizado podemos advertir que el *test* de proporcionalidad tiene como objetivo que la medida adoptada y que afecta un derecho fundamental, sea la menos restrictiva y la más proporcional por derivar más

ventajas para el interés general; lo cierto es que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al emitir la tesis de jurisprudencia 2a./J. 11/2018 (10a.), revistió de características particulares a la prueba de proporcionalidad en materia tributaria.

Cabe destacar que la litis planteada en la ejecutoria de la jurisprudencia antes citada, tuvo como objeto al análisis de una contribución para fines extrafiscales.

Del análisis a la sentencia de la cual derivó la jurisprudencia 2a./J. 11/2018 (10a.), se advierte que la Corte reconoce que, como parte de la prueba de proporcionalidad, efectivamente se debe de observar: que se persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; que la distinción sea racional y que constituya un medio para conseguir el fin buscado por ésta y; que sea proporcional, requisitos que coinciden con lo examinado de forma previa.

Sin embargo, la cuestión radica en que la SCJN resuelve que, para efectos de materia tributaria la intensidad del control constitucional, bajo los principios democrático y de división de poderes, no es de carácter estricto, sino todo lo contrario, éste será flexible o laxo, toda vez que el legislador cuenta con una amplia libertad en la configuración normativa del sistema tributario, tanto en su parte sustantiva como adjetiva.

Razón por la cual, establece que al tener el legislador una amplia capacidad de intervención y regulación en materia tributaria, con la finalidad de no violentar su libertad política, la intervención de los órganos de control constitucional debe ser menor, teniendo como resultado, que la intensidad del control constitucional en dicho ámbito esté limitada.

Manifiesta que no pasa desapercibido que efectivamente, en el ámbito tributario se encuentran los derechos fundamentales de los contribuyentes; sin embargo, de igual forma estos tienen la obligación fundamental de contribuir al gasto público.

Resalta que el Estado en adición al crear los impuestos, dispone de una facultad económico-coactiva que le permite hacer efectiva la obligación fiscal, y que esta doble dimensión busca asegurar la satisfacción de necesidades tanto individuales como colectivas de la comunidad, y que es precisamente en ese equilibrio entre derechos y obligaciones, la razón que legitima el examen de constitucionalidad en los términos expuestos.

De conformidad con lo anterior, la aplicación del *test* de proporcionalidad por parte de la Corte, únicamente implica que las reglas a observar cumplan de un mínimo y no un máximo de justificación, razón por la cual será suficiente con observar que: se persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida, sin que para tales efectos ello conlleve exigirle al legislador que justifique cuál de todos ellos cumple los grados –cuantitativo, cualitativo y de probabilidad– o niveles de intensidad –eficacia, rapidez, plenitud y seguridad–, sino únicamente determinar si la medida adoptada es idóneo, requiriéndose sólo un mínimo de idoneidad y un mínimo de proporcionalidad entre el medio elegido y el fin buscado.

Es así, que concluye que el *test* de proporcionalidad tributaria es de carácter laxo o débil.

Resulta importante señalar, que al emitir el criterio jurisprudencial materia de la presente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación apoyó su resolución en el criterio analizado en este apartado.

Si bien no pasa por alto la autora que el criterio analizado resulta de aplicación obligatoria al ser un criterio jurisprudencial, lo cierto es que no comparte el mismo, ya que como se examinó en el apartado del principio de proporcionalidad, considero que reducir el *test* de proporcionalidad en materia tributaria, principalmente respecto a si la medida adoptada tiene relación con su fin, desvirtúa la finalidad tanto del principio de proporcionalidad como el de razonabilidad; pues bajo estos criterios podría tener como resultado la obstaculización de los derechos fundamentales, pues precisamente un fin lícito no debe de tener como resultado que se habilite la implementación de “cualquier” medio para alcanzarlo; más aún, cuando ambos principios son necesarios para un Estado democrático.

Lo anterior se robustece, pues como expone Burgoa Toledo al analizar los principios como límites y lineamientos en la toma de decisiones, en cualquier ordenamiento jurídico, los derechos fundamentales constituyen el pilar básico, esto aún y cuando el Estado tiene la potestad tributaria para crear y recaudar impuestos; es decir, ésta deberá ejercerse siempre salvaguardando los derechos fundamentales –seguridad jurídica, propiedad, debido proceso– de los contribuyentes (2014, pp. 25-26).

Por último, bajo los criterios de la Corte, se debe entender el concepto de libre configuración legislativa, como la libertad con la que cuenta el legislador para

legislar, reconociendo que la redacción de las normas debe apegarse a un criterio de razonabilidad, pues dicha libertad estará limitada por los mandatos constitucionales y los derechos humanos.

De este modo, en materia tributaria la creación de éste está a cargo del Poder Legislativo, por lo que se debe respetar el espacio legítimo que tienen para definir el modelo y políticas tributarias; sin que para tales efectos se violenten los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva.

3. Principio de proporcionalidad tributaria

Resulta importante hacer una distinción entre el principio de proporcionalidad como herramienta de análisis para determinar los límites en la relación de los principios constitucionales en caso de una colisión entre ellos —el cual ya quedó analizado de forma previa—, con el concepto contenido en el artículo 31, fracción IV Constitucional que consagra el principio de proporcionalidad tributaria que atiende a la capacidad contributiva de los contribuyentes (Tesis I.4o.C.26 K); el cual será objeto de análisis en el presente apartado.

Merino Collado señala que el principio de proporcionalidad tributaria “implica una cualidad de la contribución de los gobernados al gasto público, pues describe la forma en que deberá realizarse ésta y se indica que deberá ser de manera proporcional” (2011, p. 42); mismo que en nuestra Constitución de forma expresa se encuentra consagrado en su artículo 31, fracción IV, al señalar que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de manera proporcional.

Por su parte, Arriola Vizcaíno señala que la palabra “proporcional” en el ámbito tributario hace referencia a la debida disposición de las cuotas, tasas o tarifas contempladas en las disposiciones fiscales y la capacidad económica de los contribuyentes por ellas gravados (2008, p. 266).

Atendiendo a esto último, podemos observar que la obligación de los contribuyentes a contribuir al gasto público atenderá a su capacidad contributiva, entendiéndose ésta como:

...el atributo del sujeto pasivo que lo habilita a ser gravado por los tributos y que se mide a través de su capacidad económica o de pago. Así pues, la

capacidad contributiva viene a ser el parámetro de la imposición, su medida o su límite, dependiendo del tipo de tributo. (Merino Collado, 2011, p. 43)

Es así, que podemos advertir que el concepto de capacidad contributiva refleja el potencial de los contribuyentes para pagar las contribuciones, es decir, que cuentan con patrimonio suficiente para dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales.

Conviene precisar la distinción entre capacidad económica y capacidad contributiva. La última mencionada atiende a la solvencia económica de una persona que previamente ya superó el mínimo que permita un nivel de vida digno tanto para éste como para su familia (Spisso, 2011, p. 330).

Asimismo, dependiendo el tipo de tributo, el concepto de capacidad contributiva y el principio de proporcionalidad podrá variar; para efectos de este análisis, el enfoque se dirigirá a advertir su manifestación en los impuestos directos, particularmente el Impuesto Sobre la Renta en personas morales.

Ahora bien, desde una perspectiva objetiva, Spisso establece que para que el tributo atienda efectivamente a la capacidad contributiva, se exigen tres requisitos: a) que el gravamen se aplique a rendimientos netos; b) que no exista una distinción entre distintos ejercicios fiscales y; c) que no se realicen ingresos ficticios (2011, p. 336). El presente se centrará en la primera exigencia.

Este requisito en términos generales dispone que el gravamen se imponga sobre la riqueza disponible del contribuyente, supuesto que se contempla a través de la admisión de deducciones en la legislación tributaria para efecto de obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas.

Spisso reconoce que en ocasiones se pueden introducir restricciones a las deducciones comprendidas en la normatividad –las cuales pueden atender a diversas circunstancias, como por ejemplo razones extrafiscales o practicidad administrativa– sin embargo, precisa que éstas deberán ser sometidas a un estricto control constitucional –contrario a lo resuelto por nuestro máximo tribunal–, y realizarse una debida ponderación de los bienes jurídicos en colisión (2011, p. 336).

Efectivamente, para que una contribución sea proporcional, siempre deberán existir elementos impositivos y elementos neutralizadores de la contribución –las deducciones y acreditamientos–, siendo estos últimos atenuantes a la fuerza impositiva; ambos elementos constituyen elementos esenciales de la tributación, es decir, sin estos no podría existir el gravamen en sí; resaltando Burgoa Toledo

respecto este punto, que si bien el legislador cuenta con potestad tributaria para gravar cualquier manifestación de riqueza que estime necesaria para obtener ingresos para el gasto público –libre configuración legislativa–; lo cierto es que al hacerlo se encuentra obligado a observar la exigencia de proporcionalidad, es decir, deberá identificar la capacidad contributiva del contribuyente con base en el incremento de su haber patrimonial (2014, p. 80-81).

De conformidad con lo hasta aquí analizado, se puede advertir que la proporcionalidad se logra cuando existe un equilibrio entre la capacidad económica y los elementos indispensables para obtenerla –entre ellos los elementos neutralizadores–, lo cual tendrá como resultado la obtención de la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Es decir, para efectos de la presente, conviene tener presente que el principio de proporcionalidad tributaria se integra tanto por los elementos impositivos como los elementos neutralizadores, sin que puedan desmembrarse los unos de los otros, pues resultan complementarios entre sí; pues así como las disposiciones fiscales imponen obligaciones, de igual forma debe otorgar derechos –o viceversa–, para que efectivamente se genere un contrapeso y así proporcionar el verdadero fundamento de justicia tributaria.

Respecto a los elementos neutralizadores, Burgoa Toledo los divide en (2014, pp. 84-86):

- a) Indispensables: erogaciones que logran la actividad preponderante.
- b) Necesarias: erogaciones que mantienen la actividad preponderante.

Sobre este punto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido diversos criterios, de los cuales resaltamos las siguientes consideraciones:

Nuestro Máximo Tribunal denominó a las primeras como estructurales y a las segundas como no estructurales (Tesis: 1a./J. 15/2011).

Las estructurales las identifica como aquellas que tienen como finalidad subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias particulares del sujeto pasivo de la contribución; limitar los excesos de progresividad; ayudar a diferenciar la naturaleza de las rentas, así como corregir circunstancias particulares con origen en transferencia de recursos que reflejan la capacidad contributiva.

En este grupo, la Corte ubica las deducciones que el legislador debe reconocer con la finalidad de observar el principio de proporcionalidad tributaria para

que efectivamente, el tributo atienda a la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Las segundas –no estructurales–, las define como aquellas que, a diferencia de las primeras, tienen como finalidad conferir o generar posiciones preferenciales u obtener algún fin particular, ya sea por política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal. Los distingue como aquellos que derivan de la reducción o disminución de impuestos, lo que implica que el Estado deja de percibir ingresos públicos al otorgar beneficios fiscales orientados al cumplimiento de objetivos económicos o sociales.

Precisado lo anterior, del análisis a la sentencia del amparo directo en revisión que originó la tesis aislada 2a. LIII/2016 (10a.) se advierte que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió que resultaba factible realizar un examen constitucional a los requisitos y modalidades de las deducciones, pues aún y cuando estas disponen beneficios para el contribuyente, no exige que no puedan ser sometidas al referido examen ni a los parámetros que las deben regir; es decir, lo que se procede a analizar no es particularmente el objeto de la deducción, sino los requisitos para su procedencia. Más aún, ésta reitera que la Segunda Sala en más de una ocasión ha procedido a verificar si los requisitos de las deducciones son constitucionales.

No obstante lo anterior, si bien el Máximo Tribunal no cita el siguiente criterio en la sentencia de la jurisprudencia materia de la presente tesis, lo cierto es que a consideración de la autora resulta relevante analizar de forma muy puntual las reflexiones vertidas en la sentencia del Amparo en Revisión 1012/2014, la cual si bien es cierto examina el límite a las deducciones de prestaciones laborales, permite vislumbrar los criterios que el órgano constitucional ha adoptado respecto a las deducciones, y los cuales fueron calificados por la Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos –en el panel “Seguridad Jurídica: Fiel de la Balanza entre competitividad empresarial y recaudación fiscal”– como una innovación jurídica, al ser conceptos novedosos y que no se encuentran en la doctrina, en los precedentes de la Corte o en tradiciones jurídicas en el derecho comparado en el ámbito tributario (Luna Ramos, s.f.).

Ruíz López expone que entre estas innovaciones que incorporó la Segunda Sala de la SCJN, –y las que revisten importancia para el caso bajo análisis– se advierten las siguientes (2023, pp. 314-315):

1. La existencia de deducciones no constituye por sí mismo un derecho a favor del contribuyente.
2. Las deducciones en una contribución no tienen una base constitucional directa y, por lo tanto, no son un derecho de rango constitucional.

De forma análoga, el Máximo Tribunal procedió a realizar un ejercicio de ponderación, concluyendo así que resultan válidas las limitaciones realizadas por parte del legislador a la categoría de deducciones estructurales indirectas analizadas, atendiendo a los siguientes fines: a) mejorar la simetría fiscal; b) aumentar la recaudación y; c) combatir la elusión y evasión fiscal.

Si bien en los apartados previos se advirtió que cuando se suscita una colisión entre dos principios se debe buscar un equilibrio entre ellos y éste análisis deberá ser flexible, lo cierto es que del análisis a la sentencia del Amparo en Revisión 1012/2014, se advierte que se desvirtúa dicha flexibilidad al pretender comparar elementos que no tienen la misma naturaleza, en el caso en particular un principio constitucional –principio de proporcionalidad tributaria en su concepto de capacidad contributiva– y la política fiscal, el cual no está reconocido a nivel constitucional (Ruíz López, 2023, p. 316).

De lo hasta aquí expuesto, se resalta el cuestionamiento realizado por Domingo Ruíz López, y respecto al cual la autora se adhiere, “¿Por qué abandonar criterios congruentes con la justicia constitucional tributaria para privilegiar la recaudación?” (Ruíz López, 2023, p. 317) Interrogante que no se ve resuelta en la sentencia comentada.

4. Principio del mínimo vital

El mínimo vital se concibe como una exigencia para lograr un equilibrio – constante y firme– entre los derechos de las personas y su obligación de aportar al gasto público; razón por la cual, se puede observar que este principio se encuentra relacionado con los derechos individuales y sociales de las personas, toda vez que la obligación a contribuir resulta restrictiva al patrimonio de éstos, teniendo como

resultado que se reduzca la posibilidad de poder tener un poder adquisitivo óptimo para atender las necesidades básicas (Burgoa Toledo, 2014, p. 245).

Burgoa Toledo aprecia que del análisis a diversos criterios jurisprudenciales por el Máximo Tribunal, se desprende que el concepto de mínimo vital es considerado como un derecho; sin embargo, a su criterio el mismo se constituye de diversos derechos –particularmente de derechos fundamentales y determinados derechos patrimoniales– que en su conjunto resultan vitales para la supervivencia del hombre y el cual debe ser tratado con ligeros toques de afectación, pues los derechos deben observar el mayor respeto (2014, p. 253): razón por la cual concluye que podría parecer incompatible en el ámbito económico, sin embargo, desde la perspectiva jurídica esto es viable siempre y cuando se realice un debido ejercicio de ponderación por parte del legislador.

Asimismo, expone que el vocablo “mínimo” no debe entenderse de forma literal, es decir, como un derecho mínimo; sino que deberá analizarse desde el enfoque de que constituye un límite para todo tipo de poder, por lo que no deben ser eliminados por obligaciones de otra naturaleza, entre ellas encontrándose la tributaria.

Es así, que concluye que el mínimo vital atiende más a un principio ético–político encausado a la labor legislativa tributaria para tomar en consideración el contexto dentro del cual se desarrollan los propósitos fiscales para efectos de la recaudación.

Ahora bien, si bien Estrada Avilés realiza un análisis del sustento en nuestra Constitución del principio del mínimo vital, para los fines del presente me detendré únicamente en el artículo 31, fracción IV –materia fiscal–; el cual establece la manifestación del poder tributario del Estado, condicionándolo a los principios de: legalidad, capacidad contributiva, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público (2023, p. 336).

El concepto de mínimo vital analizado desde el ámbito tributario, se coligen los siguientes elementos y los cuales lo dotan de carácter propio (Estrada Avilés, 2023, p. 337):

- a) Es un umbral de recursos económicos no afectos a gravamen alguno, condicionado a que supere un límite de patrimonio que permita al contribuyente cubrir sus necesidades individuales y familiares.

- b) Procura garantizar a los gobernados niveles de vida dignos en los cuales pueda desarrollarse con total autonomía, libertad y realizar con plenitud su proyecto de vida.
- c) Es un límite infranqueable a la potestad tributaria del Estado, quien tiene prohibido establecer tributo alguno sobre la parte que constituya dicho concepto.

Por último, tomando en consideración el contexto actual de nuestro país y las metas históricas recaudatorias que busca alcanzar el Poder Ejecutivo (SAT, 2025), a consideración de la autora, resulta apropiado poner de relieve la construcción constitucional que el mínimo vital conlleva para el Estado:

...las autoridades competentes al hacer las proyecciones, las regulaciones presupuestales, así como el Plan Nacional de Desarrollo y todos los demás instrumentos de planeación nacional, los objetivos y metas del desarrollo nacional, no deben y no pueden dejar de contemplar, al igual que en la instrumentación de las políticas públicas, que se debe hacer el mayor esfuerzo para procurar una vida digna a todas las personas al darles la máxima eficacia a los derechos fundamentales que hemos invocado los que, en conjunto y con los demás que definen al Estado mexicano como Democrático Social de Derecho, o al menos al que aspiramos a consolidar, dan entidad propia al llamado derecho al mínimo vital. (González Salas, 2013, p. 14)

Es pertinente señalar que, si bien de los conceptos aquí analizados respecto al principio de mínimo vital giran en torno a la dignidad de la persona física, su extrapolación a las personas jurídicas puede entenderse como la exigencia que dé en las disposiciones normativas se reconozca en el mínimo para operar, el cual, de no reconocerse, no podrían subsistir u operar.

5. Política fiscal

Ramírez Amayo define el concepto de política fiscal de un Estado como:

...uno de los elementos esenciales de las políticas públicas de un Estado que contiene las medidas relativas a la tributación, recaudación y aplicación al gasto público, así como a los elementos de naturaleza económica que inciden

en dichas medidas, derivados de la planeación de ingresos y egresos. (2023, p. 404)

Asimismo, dispone que entre los objetivos de una política fiscal se deben advertir que ésta atienda el gasto público, el ahorro, la estabilización de la económica, así como la garantía del mínimo vital –como vimos en el apartado previo–.

De igual forma expone que al hablarse de política fiscal, se encuentra intrínsecamente relacionado el concepto de sistema tributario, concepto que hace referencia a los valores y elementos que materializan precisamente una política fiscal; exponiendo la autora que entre la clasificación se puede atender al objetivo que persigue, así como su naturaleza, ya sea fiscal o extrafiscal, la eliminación del fraude fiscal o bien, la disminución de la evasión. (Ramírez Amayo, 2023, p. 404)

Análogamente, concluye que una de las principales razones por las cuales se configura una baja carga fiscal, una elevada evasión y elusión fiscal, así como el incremento de estructuras rígidas por parte de los contribuyentes, es una relación deficiente entre el Estado y los contribuyentes.

En otro orden de ideas, para efecto de analizar si un Estado cuenta con un sistema tributario de forma debida, se debe estudiar si este fue implementado conforme a los lineamientos de una política fiscal que sea estudiada, definida, estructurada y debidamente incorporada y que no se limite únicamente a tener un objetivo meramente recaudatorio.

Atendiendo a lo anterior, Ramírez Amayo realiza un análisis a la situación en particular de México, concluyendo que nuestro país no cuenta con los estándares mínimos para advertir que cuenta con una política fiscal atendiendo a diversas consideraciones, sin embargo, para el presente me centraré en las siguientes (2023, pp. 406-407):

- a) No se advierte que en el país se actualice la satisfacción del gasto, el ahorro público, estabilización de la economía y desarrollo económico.
- b) No se observa la protección de los servicios públicos básicos, la reducción de la tasa de desempleo, la garantía del mínimo vital, entre otros.
- c) Los objetivos fiscales y extrafiscales relacionados con la eliminación y disminución de la evasión y elusión fiscal –en muchas ocasiones implementadas presuntamente en acatamiento a las directrices emitidas

por OCDE– pueden advertirse desarticuladas; resultando esta consideración de gran relevancia para la presente, pues precisamente la base de reflexión es analizar si aun suponiendo que la medida adoptada por el legislador busque un fin lícito y consagrado en la constitución, si se analiza cuidadosamente la manera en que se aplica.

- d) No se observa una relación tributaria sana entre el Estado y los contribuyentes.

Por otra parte, respecto a este concepto la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis aislada con el rubro “POLÍTICA TRIBUTARIA. LAS RAZONES Y CONSIDERACIONES EXPRESADAS EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE UN TRIBUTO, SE ENCUENTRAN INMERSAS EN EL CAMPO DE AQUÉLLA, POR LO QUE NO ESTÁN SUJETAS AL ESCRUTINIO CONSTITUCIONAL EN SEDE JURISDICCIONAL” (Tesis 160802), concluye que el diseño del sistema positivo atiende a la política tributaria y el diseño de éste es una facultad exclusiva del Poder Legislativo, sin que para tales efectos se pueda realizar un control constitucional con el objeto de revisar las razones que llevaron a crear el impuesto o analizar qué hecho gravado se eligió –pues la Constitución no establece parámetros específicos sobre la política tributaria que se deberá adoptar–; no obstante, resuelve que esto no exime la observancia de otros principios constitucionales, como el democrático y de reserva de ley.

Sin embargo, de lo analizado hasta este punto, se puede advertir que en el supuesto de que el Estado apelara que cuenta con una política fiscal, resulta necesario señalar que ésta no cuenta con una estructura sólida, objetiva, ni formal que atienda a un procedimiento técnico; y a consideración de esta autora, atendiendo al contexto actual, resulta aparente que únicamente tiene un fin puramente recaudatorio; esto en adición a que las autoridades, tanto legislativas como tributarias, al implementar directrices en materia de mitigar actos evasivos y elusivos en materia fiscal, lo realizan de manera arbitraria, teniendo como resultado que se continúe fragmentando la relación tributaria entre los contribuyentes y las autoridades fiscalizadoras.

II. ANÁLISIS DE LA EJECUTORIA DE LA 2A./J. 81/2024 (11A.)

1. Premisas iniciales

a. Presentación del asunto:

Una empresa planteó que lo dispuesto en el artículo 27, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en relación con los artículos 1, 6, 14, 16, 20 y 31 fracción IV, Constitucionales, viola el:

a) Principio de razonabilidad: toda vez que genera mayores y nuevas cargas sobre los contribuyentes, pues considera que obliga a indagar en la vida privada, propiedades y contabilidad de sus proveedores; requisitos y cargas que no se encuentran justificados y resultan gravosas que no guardan relación con el contribuyente, lo que representa una medida desproporcionada.

La finalidad de la reforma carece de justificación razonable al imponer al contribuyente la obligación de investigar a sus proveedores.

El precepto resulta innecesario pues existen alternativas menos gravosas, aunado a que no aporta una mejora real en la fiscalización; asimismo, es desproporcional al trasladar al contribuyente cargas fiscales y económicas que corresponden a actos de terceros.

b) Principio mínimo vital: toda vez que limita la deducción, sin importar ingresos del contribuyente, giro, capacidad tributaria, tiempo en el mercado, condición económica, lugar de desempeño, sin considerar si afecta el derecho a deducir; además que pasa por alto la situación que se generó con la pandemia.

Que, como derivación del principio de proporcionalidad, el derecho al mínimo vital busca resguardar los signos de capacidad económica; razón por la cual, el precepto al limitar el derecho a la deducción afecta de manera directa a las empresas.

b. Hechos relevantes y/o contexto:

El once de febrero de dos mil veintidós, una empresa promovió juicio de amparo indirecto en contra del Decreto de doce de noviembre de dos mil veintiuno, mediante el cual se reformó la Ley del Impuesto Sobre la Renta, particularmente el

artículo 27, fracción X; argumentando que dicho dispositivo resultaba violatorio del principio de razonabilidad y el principio del mínimo vital; en el cual se dictó sentencia sobreseyendo por haber advertido la actualización de causales de improcedencia.

Inconforme con lo anterior, la empresa interpuso recurso de revisión, el cual quedó radicado en el Décimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito; el cual resolvió modificar la sentencia recurrida al concluir que resultaba procedente el medio de defensa, al haberse reclamado una norma de naturaleza autoaplicativa; sin embargo, se declaró incompetente y remitió los autos a la Suprema Corte de Justicia de la Nación –SCJN–.

c. Problema jurídico planteado por la SCJN:

El problema jurídico que abordará esta Segunda Sala consiste en determinar si el artículo 27, fracción X, de la LISR, resulta o no constitucionalmente razonable, de conformidad con lo previsto en el artículo 16 de la Ley Fundamental, así como si desconoce o no el derecho al mínimo vital. (Amparo Directo en Revisión 140/2024)

d. Decisión judicial:

Del análisis a la ejecutoria del criterio, la SCJN resolvió que los argumentos planteados por el recurrente respecto a la violación del principio de razonabilidad resultan inoperantes e infundados, toda vez que concluye que es notoria la relación de precedencia que existe entre el fin constitucionalmente válido perseguido con la norma reclamada –personalizar la capacidad contributiva y combatir la elusión, evasión, fraude y conductas ilícitas– y el medio elegido para tal efecto –los requisitos para proceder a la deducción–, por lo que concluye que si observa el examen de proporcionalidad.

Por lo que hace a los argumentos relativos a la transgresión al principio del mínimo vital, resolvió como infundados los agravios vertidos, toda vez que concluye que no se da dicha transgresión toda vez que a través de la deducción se permite advertir de mejor manera la capacidad contributiva –no económica–; en adición a que los requisitos dispuestos en la norma reclamada permiten a la autoridad fiscal combatir las conductas precisadas en el párrafo previo.

III. ESTUDIO DE FONDO DE LA JURISPRUDENCIA 2A./J. 81/2024 (11A.)

1. Principio de razonabilidad cuestionado: ¿aplicó la Corte el *test* de proporcionalidad?

Del análisis a la sentencia se desprende que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con la finalidad de analizar si el artículo 27, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta cumple con el principio de razonabilidad, procedió a realizar el *test* de proporcionalidad, el cual, de conformidad con lo analizado en capítulos previos, atendió a las consideraciones particulares para la materia fiscal, para lo cual, el órgano constitucional toma como punto de partida la exposición de motivos señalada por el Ejecutivo Federal en la iniciativa de reforma al dispositivo normativo –precisada en el capítulo de antecedentes de la presente–.

Dentro de las consideraciones manifestadas de forma previa a entrar al análisis del examen de proporcionalidad realizado, se desprende que nuestro Máximo Tribunal invocó los siguientes:

- Que, para efectos del ámbito tributario, el requisito de motivación demandado por el artículo 16 Constitucional, se tiene por cumplido cuando la contribución tiene como finalidad cubrir el gasto público; sin que para tales efectos el legislador se encuentre obligado a razonar o justificar en el proceso legislativo la creación de éste.
- Que, en materia tributaria, únicamente cuando se observe una posible colisión de derechos fundamentales, se exigirá una motivación reforzada.
- En el diseño del sistema tributario, el legislador cuenta con un amplio margen de configuración legislativa, siempre salvaguardando los derechos fundamentales contemplados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.
- Que para efectos de realizar el análisis constitucional del artículo 27, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el parámetro de motivación utilizado será ordinario y no reforzado.
- Sustenta que, al ser una norma fiscal, el examen constitucional que procederá a realizar tendrá el carácter de flexible o laxo, de conformidad con

lo resuelto en la jurisprudencia 2a./J.11/2018 (10a.), analizada por esta autora dentro del apartado *Test* de proporcionalidad en el ámbito tributario a la luz de la jurisprudencia constitucional mexicana.

Con base en las consideraciones expuestas, con la finalidad de analizar si el artículo 27, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta observa el principio de razonabilidad, procedió a realizar la prueba de proporcionalidad, conduciendo a las siguientes conclusiones. Para efectos de la presente, la autora realizará el su análisis atendiendo a las reglas analizadas en el capítulo del principio de razonabilidad y la aproximación que asumió la Corte frente a ellas con base en la jurisprudencia 2a./J.11/2018 (10a.):

a. Fin que persigue la medida restrictiva

Del análisis realizado a la exposición de motivos, advirtió que la finalidad constitucionalmente válida y objetiva que se buscó lo fue la implementación de una medida legislativa con la cual se combata la ejecución de conductas de elusión, evasión, fraude o actos ilícitos en materia fiscal; finalidad inmediata que tiene fundamento en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, puntualizando que la finalidad mediata de la medida lo es el ejercicio del derecho de deducción.

Que es un hecho notorio para ese órgano constitucional, que las autoridades legislativas y ejecutivas se encuentran obligadas a combatir esas conductas, las cuales resultan contrarias a las obligaciones de los contribuyentes, la cual se justifica en la solidaridad social, económica y política.

De conformidad con lo anterior, concluye que la norma reclamada no genera mayores y nuevas cargas —contrario a lo argumentado por el recurrente, ésta no obliga a indagar e investigar en la vida privada, propiedades y contabilidad de proveedores—, sino que sólo establece requisitos para ejercer el derecho a la deducción con el fin de evitar conductas encaminadas a disminuir el efectivo cumplimiento de la obligación de contribuir.

Más aún, que la norma es muy clara en señalar los supuestos, por parte de quien, y con qué condiciones deben cumplir los servicios efectivamente prestados, para poder proceder a la deducción; y del análisis no se advierte que tenga injerencia en la vida privada, en la propiedad —el derecho a usar, disfrutar y disponer de una cosa por parte de los contribuyentes— o en la contabilidad de los

proveedores; reiterando que éstos únicamente son meros requisitos para la deducción.

Razón por la cual, concluye que el dispositivo reclamado si es una medida legislativa idónea para alcanzar el fin constitucionalmente válido buscado y la cual acata el principio de proporcionalidad en su ámbito de capacidad contributiva reconociendo la deducción bajo análisis como estructural, pero condicionada al cumplimiento de los requisitos.

b. Idoneidad de la medida para lograr el objetivo

Observa que los requisitos impuestos en la norma reclamada atendieron a las modificaciones realizadas a la Ley Federal del Trabajo y a la Ley de Impuesto Sobre la Renta en materia de subcontratación; razón por el cual, el legislador consideró necesario adicionar dichos requisitos con la finalidad de armonizar las disposiciones legales en materia de subcontratación laboral; pues al no contemplarse, algunos contribuyentes utilizaban esquemas de simulación de prestación de servicios.

Con base en lo anterior, concluyó que la norma reclamada es una medida “idónea, apta y adecuada”, para cumplir con una finalidad constitucionalmente válida y la cual permite al legislador advertir la capacidad contributiva del contribuyente y por otra, prevenir conductas de elusión, evasión, fraude o actos ilícitos en materia fiscal utilizadas para erosionar la base imponible.

Que dentro de las múltiples posibilidades que tenía el legislador, observó que –salvaguardando el principio de proporcionalidad tributaria– estimó pertinente armonizar los requisitos de la deducción con la regulación en materia de subcontratación laboral; constituyendo ésta una medida de las que pudo disponer el legislador, sin que para tales efectos deba ser la que cumpla en todos los grados o niveles de intensidad con la finalidad buscada.

c. Necesidad de la medida adoptada

Concluye que la medida tributaria adoptada resulta necesaria para cumplir con el principio de proporcionalidad tributaria y combatir conductas ilícitas en materia tributaria, pues como lo precisaron el Ejecutivo y posteriormente, lo consideró el legislador, la incompatibilidad entre la norma laboral y la fiscal provocó que algunos contribuyentes no contribuyeran atendiendo a su verdadera capacidad contributiva; razón por la cual, la medida resultó necesaria para que la autoridad

fiscal advierta la capacidad contributiva de los contribuyentes y más aún, que la disposición permite a la autoridad, en su caso, investigar las conductas de los contribuyentes que utilizan la deducción con base en las conductas precisadas en el punto anterior.

Que, si bien es cierto el legislador pudo optar por otra medida, lo cierto es que la intensidad del control constitucional en materia fiscal es débil o laxa, razón por la cual no advirtió que la medida adoptada por éste afecte en grado predominante o superior los derechos fundamentales de los contribuyentes a la proporcionalidad tributaria y mínimo vital.

Por último, concluye respecto al presente requisito que la Corte no cuenta con un parámetro para verificar la necesidad de la medida legislativa a la luz de otras opciones en sede jurisdiccional, en tanto que la norma analizada responde a política fiscal que el Estado decida instrumentar mediante el sistema tributario.

d. Ponderación

Concluye que la medida de proporcionalidad en sentido estricto, pues advierte que hay una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado.

Señalando que ésta brinda ventajas al permitir que se atienda a la capacidad contributiva real de los contribuyentes, existiendo concordancia con la regulación laboral y fiscal en la figura de subcontratación; en adición a que la norma resulta útil para prevenir conductas de elusión, evasión, fraude o actos ilícitos en materia fiscal.

Respecto a las desventajas que puede producir la norma, no advierte ninguna que perjudique en mayor proporción a los beneficios que se obtienen.

A la luz de lo expuesto, concluye que el artículo 27, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cumple con el examen de proporcionalidad.

2. Tutela del mínimo vital cuestionada: estudio de la sentencia

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, al analizar el artículo 27, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta a la luz del mínimo vital, concluye que el dispositivo no transgrede el referido principio.

Como punto de partida señala que el mínimo vital es una derivación del principio de proporcionalidad tributaria y que tiene como finalidad salvaguardar la

capacidad económica; razón por la cual, el legislador al crear una contribución debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación, que atienda a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas.

Sin embargo, expone que el reconocimiento del derecho al mínimo vital no exige forzosamente la inclusión de una exención generalizada en el Impuesto Sobre la Renta, o bien, una deducción de carácter general; pues eso corresponde al legislador al momento de diseñar el tributo y en su caso, tomar en consideración si resulta más adecuado con las finalidades del sistema fiscal o, con la realidad económica.

Que, para cumplir los requerimientos del mínimo vital, nuevamente remite al margen de libre configuración que tiene el legislador, de ahí que puedan servir figuras tan dispares como las deducciones específicas por concepto. Adicionalmente, indica que deben considerarse los elementos que inciden en el examen del grado de cumplimiento al mínimo vital, analizando cómo dichas medidas impactan en la tributación de ciertos sectores.

Es así, –sin hacer mayor abundamiento a lo expuesto en los párrafos que anteceden– que el Máximo Tribunal concluye que “como se vio” –respecto a lo cual ésta autora considera que hace referencia al *test* de proporcionalidad–, el artículo 27, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta no transgrede el principio de razonabilidad ni el mínimo vital; por lo cual, contrario a lo argumentado por el recurrente, que afecte a las empresas o que su aplicación conlleve repercusiones económicas para su subsistencia.

IV. REFLEXIÓN CRÍTICA EN TORNO A LA SENTENCIA

Para la autora, como punto inicial para analizar los términos de la sentencia de la jurisprudencia 2A./J. 81/2024, se deberá examinar si el planteamiento realizado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación resulta acorde con lo argumentado por la contribuyente que promovió el amparo.

Como se expuso en el apartado de premisas iniciales de la ejecutoria, se advierte que la contribuyente planteó que el artículo 27, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta violaba el principio de razonabilidad, así como el principio de mínimo vital.

Argumentó que el dispositivo normativo le generaba mayores y nuevas cargas, al obligarla a indagar en la vida privada, propiedades y contabilidad de sus proveedores, pues para efectos de realizar la deducción de las contraprestaciones por concepto de asistencia técnica, regalías y transferencia de tecnología, éste se encontraba obligado a comprobar que quien preste el servicio tenga activos, maquinaria, materiales propios y que cuente con conocimientos técnicos propios para la prestación del servicio; situación que resulta desproporcional al atribuirle cargas fiscales y económicas a éste respecto de actos de terceros.

Ahora bien, de lo hasta aquí expuesto puede advertirse que, en esencia, el recurrente se dolió de la carga excesiva –y desproporcionada– que implican los requisitos para la aplicación y procedencia de la deducción por los conceptos indicados en el párrafo previo; no per se la ausencia de la deducción como un elemento neutralizador de la contribución o bien, la facultad del legislador de imponer requisitos para la eficacia de la deducción.

Sin embargo, considero que el Máximo Tribunal, al determinar o fijar el problema jurídico planteado en el amparo en revisión, se limitó a delimitarlo en términos más generales, con un enfoque dirigido principalmente a la deducción en sí misma, más que a los requisitos indicados para su procedencia; pues como se analizará más adelante, al realizar el examen de proporcionalidad respecto al dispositivo reclamado, ésta únicamente se limitó a señalar que los requisitos resultaban muy claros, sin que para tales efectos procediera a realizar un análisis del alcance de los mismos.

Más aún, cuando la Segunda Sala delimita el problema jurídico planteado por el recurrente, ésta lo acota al principio de razonabilidad a la luz del artículo 16 Constitucional.

Razón por la cual, del análisis realizado tanto a la delimitación del problema jurídico a resolver, así como del contenido de la sentencia analizada, a juicio de la autora la Corte pudo haber desplegado un estudio más exhaustivo en lo concerniente a la constitucionalidad de los requisitos –precisamente del alcance de éstos– impuestos en el artículo 27, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Por otra parte, como quedó desarrollado en apartados previos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con la finalidad de analizar si la norma tildada de inconstitucional respetaba el principio de razonabilidad, procedió a efectuar el *test* de proporcionalidad.

Sin embargo, al ser una norma tributaria la que examinó, procedió a realizar el examen bajo las consideraciones de la jurisprudencia número 2a./J.11/2018 (10a.); es decir, aplicó un método de control ordinario, entendiéndose éste como un examen flexible o laxo.

Si bien no pasa desapercibido para la autora que la jurisprudencia con rubro “TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. LA INTENSIDAD DE SU CONTROL CONSTITUCIONAL Y SU APLICACIÓN, REQUIEREN DE UN MÍNIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN.”, resulta un criterio obligatorio; lo cierto es que la Corte, en su labor jurisdiccional o al menos, en el ámbito tributario, parece aplicar el criterio citado de manera estricta, sin realizar un análisis del contexto particular que le dio origen a la litis planteada ante ella, lo que en ocasiones se traduce en una mera reproducción o transcripción de las consideraciones vertidas en la ejecutoria de la jurisprudencia a la que nos venimos refiriendo.

A juicio de la autora, aun cuando en el caso en particular se presentan circunstancias específicas que no necesariamente guardan correspondencia con la jurisprudencia número 2a./J.11/2018 invocada por el Máximo Tribunal en la sentencia objeto de la presente tesis, éste no se aparta de ella y menos aún, somete a examen la pertinencia de su aplicación al caso en particular.

Como primera consideración, lo expuesto encuentra sustento en que, si bien la jurisprudencia 2a./J.11/2018 aplicada por la Corte para la realización del *test* de proporcionalidad en su rubro alude o refiere a un examen a 'leyes fiscales'; lo cierto es que como se analizó en el capítulo correspondiente, dicha jurisprudencia tuvo su origen en un planteamiento de inconstitucionalidad respecto de una contribución con fines extrafiscales –relativa al Impuesto Especial sobre Producción y Servicios–. Ello difiere del presente caso, en el que se trata de un tributo con finalidad eminentemente recaudatoria —Impuesto Sobre la Renta—, de manera que, como ha sostenido la propia Corte en diversos criterios, el examen constitucional de estas contribuciones no se efectúa bajo criterios idénticos o análogos.

Por otra parte, el órgano constitucional en las consideraciones previas al desarrollo del *test* de proporcionalidad, reconoce de forma expresa que en materia tributaria, cuando se advierta una posible colisión de derechos fundamentales, se exigirá una motivación reforzada; siendo que a juicio de la autora, justamente ello constituyó el argumento esgrimido por el recurrente en el amparo en revisión, es decir, se planteó una colisión entre el principio de razonabilidad –principio constitucional– y el principio de política fiscal –principio ético–político–; razón suficiente para que la Corte abandonará la aplicación laxa y flexible y en consecuencia, al realizar el *test* de proporcionalidad se exigiera una motivación reforzada de la norma tildada de inconstitucional.

La consideración planteada reviste mayor trascendencia a la luz de lo resuelto por la Corte en la tesis aislada 2a. LIII/2016 (10a.) en la cual, la propia Segunda Sala resolvió que es procedente realizar un examen constitucional de los requisitos de las deducciones y en esos casos, lo que se procede a analizar no es el objeto de la deducción; sino los requisitos para su procedencia –a consideración de la autora, lo planteado en el caso en concreto–.

Adicionalmente, la deducción consagrada en la fracción X, del artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, constituye de las denominadas por la Corte como estructurales; pues los conceptos ahí consagrados se tratan de gastos necesarios para la obtención de ingresos, es decir, no constituyen beneficios excepcionales, sino parte de la mecánica normal para determinar la renta neta del contribuyente, razón por la cual, el *test* de proporcionalidad debió ser realizado concretamente respecto a los requisitos dispuestos para efectos de aplicar la

deducción ahí consagrada y advertir si la creación y ejecución de éstas adoptaban una aplicación restrictiva y planteaban dificultades para su ejercicio, es decir, si se suscitaba una colisión con el principio de proporcionalidad y capacidad contributiva.

Más aún, como se expuso a lo largo del presente, la propia Corte ha resuelto que las deducciones estructurales deben ser reconocidas por el legislador con la finalidad de observar el principio de proporcionalidad tributaria para que efectivamente se atienda la capacidad contributiva; razón por la cual, con mayor razón, el análisis de la constitucionalidad de los requisitos impuestos a éstas deberá ser realizado bajo un escrutinio reforzado.

Por otro lado, concretamente al análisis realizado por la Corte a cada una de las reglas que integran la prueba de proporcionalidad aplicada, respecto a la primera, consistente en “el fin que persigue la medida restrictiva” –que, desde la óptica de la autora, la Corte limita su examen a dicho punto y el cual procura que se proyecte como argumento expansivo para legitimar la superación de las posteriores reglas del *test*– aún y cuando no se pasa por alto que es un requisito inherente a analizar en el examen de proporcionalidad, lo cierto es de los argumentos planteados por el recurrente no se advierte la licitud del fin perseguido mediante la deducción contemplada en el artículo, pues se insiste, éstos se orientaban principalmente al análisis constitucional de los requisitos de la deducción; razón por la cual, resulta comprensible que la norma sujeta a análisis haya logrado superar la primera regla del *test*.

Sin embargo, no se pasa por alto que, en el análisis de la regla comentada, la Corte introduce o manifiesta que, atendiendo a dicho fin, no advierte que la norma reclamada genere mayores o nuevas cargas; pues considero que, para un análisis más atinado o preciso, ese supuesto debió examinarse bajo las reglas posteriores.

Es así, que para tal efecto procederé directamente al análisis de la tercera regla, en la que advierto mayor dificultad para su superación; contrario a lo resuelto por la Corte en la sentencia objeto de análisis.

En la fase inicial de su análisis, como ya expuse en párrafos previos, no comparto el criterio de la corte –por las consideraciones previamente desarrolladas–, que la referida regla se tenga que aplicar de forma débil o laxa.

En una etapa subsecuente, nuestro Máximo Tribunal del análisis de esta regla concluye meramente que la medida tributaria adoptada resultó “necesaria”

para combatir conductas ilícitas en materia tributaria –reiterando o quedando en evidencia que efectivamente la Corte intenta proyectar el fin lícito para efectos de superar todas las reglas–; sin embargo, como se estudió en apartados previos, no todas las medidas idóneas –en el caso en particular la armonización del área laboral y fiscal en materia de subcontratación laboral– cumplen con la necesidad, pues pueden existir alternativas más suaves o menos restrictivas que logren el mismo fin lícito para al cual fueron diseñadas. O, dicho en otras palabras, los requisitos de deducibilidad no deben ser tales que esta se vuelva inasequible; o bien, que tales parámetros, no definidos por el legislador, se conviertan en una carga para el propio contribuyente.

No resulta óbice para la autora que la Corte pretende motivar la idoneidad de la medida adoptada por el legislador, partiendo de la premisa que carece de parámetros para evaluar la necesidad de la norma comparándola con otras posibles medidas, pues esta conclusión podría llegarse a entender en el extremo de calificar como constitucionales las disposiciones normativas que en realidad restringen los principios de proporcionalidad y razonabilidad bajo el argumento de que no existe un parámetro de comparación o, en su caso, porque se consideran inherentes a la configuración de la política fiscal del Estado, pues esto únicamente tendría como resultado debilitar el control constitucional en materia tributaria y más aún, desvirtuar el alcance del principio.

Razón por la cual, contrario a lo resuelto por el Máximo Tribunal, considero que el análisis al artículo 27, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta debió realizarse bajo la consideración de si los requisitos allí exigidos para proceder a la deducción de la asistencia técnica, regalías y transferencia de tecnología –sin que para tales efectos se pretenda minimizar la finalidad lícita que buscó el Estado con su implementación– eran los menos lesivos para el principio de razonabilidad; concluyendo así que al no haberse considerado tales exigencias, la norma no superó la regla.

Por último, respecto a la regla de ponderación, considero que la Corte se mostró indulgente en demasía al concluir que no advirtió desventajas que perjudique en mayor proporción a los beneficios que se obtendrán de su aplicación, pues como lo argumentó el recurrente en el amparo en revisión, los requisitos establecidos para efectos de aplicar la deducción contemplada en el artículo bajo análisis, resultan

gravosos y desproporcionales, traduciéndose esto inclusive en el traslado del trabajo de fiscalización que compete a la autoridad fiscal, al contribuyente y que en el supuesto de no cumplirlo –no bajo la perspectiva del dolo, sino analizado desde la imprecisión de la norma–, efectivamente se vulneraría el principio de proporcionalidad tributaria en su acepción de capacidad contributiva.

En otro orden de ideas, por lo que hace al análisis del mínimo vital, concluye la Suprema Corte de Justicia de la Nación que el artículo 27, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no lo transgrede; atendiendo a que el artículo superó la prueba de proporcionalidad; sin embargo, a este último, la autora ya ha manifestado sus consideraciones.

Sin embargo, nuevamente el análisis que la Corte realiza bajo resulta ser al margen de la libre configuración que tiene el legislador; y que aún y cuando reconoce que ésta última no se excluye del análisis constitucional, al dictar la sentencia se limitó a realizar un examen laxo.

CONCLUSIONES

A partir de las conclusiones alcanzadas bajo el análisis crítico al artículo 27, fracción X, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como a la Jurisprudencia 2A./J. 81/2024 (11A.), concluyo lo siguiente:

PRIMERO. Nos encontramos en un contexto, en el que los órganos encargados del control constitucional –particularmente el análisis de cuestiones en materia tributaria–, tienden a aplicar de manera estricta criterios jurisdiccionales, sin proceder a un análisis sustantivo de las sentencias que les dieron origen; generando el riesgo de que se apliquen dichos precedentes sin valorar, si efectivamente resultan idóneo o adecuado para el caso en concreto examinado, y con mayor gravedad, sin examinar si ante una posible afectación de los derechos fundamentales de los contribuyentes, lo más idóneo sea la aplicación de criterios presuntamente análogos.

SEGUNDO. A partir de los recientes – inclusive innovadores– criterios jurisdiccionales, como a manera de ejemplo, tanto en la jurisprudencia objeto del presente estudio, como de aquella que contempla la aplicación del *test* de proporcionalidad en materia fiscal, se advierte que el Máximo Tribunal, lejos de asumir una postura progresista y garantista en el ámbito tributario, ha optado por una línea completamente restrictiva –y que se sitúa en una línea que roza en un posible menoscabo de los principios constitucionales de los contribuyentes–; pues como se apuntó en el punto previo, se advierte que, en su generalidad, las disposiciones cuestionadas de inconstitucionalidad en materia tributaria, se están analizando bajo una misma línea, la de la política fiscal.

TERCERO. Se pone de manifiesto, que la Corte al aplicar el *test* de proporcionalidad en materia tributaria, tiende a proyectar de manera expansiva el fin constitucionalmente válido que dio origen a la norma, hacia las etapas posteriores del propio *test*. Tal proceder dificulta determinar con precisión, si en realidad dicho examen se supera o no. Esta circunstancia adquiere especial relevancia, toda vez que los criterios “innovadores” parecen desconocer que las deducciones no constituyen una concesión graciosa del legislador, ni un beneficio extraordinario en favor del contribuyente, sino que representan un elemento esencial para garantizar el principio de capacidad contributiva.

CUATRO. Se enfatiza que no se cuestiona que como parte de la política fiscal, así como a la libre configuración del legislador, resulte válido que se diseñen normas dirigidas a prevenir actos de elusión y evasión fiscal, cuando advierta un uso abusivo de las deducciones contempladas en la legislación; sin embargo, lo que no debe perderse de vista y menos aún, que se califique como constitucional, es que las normas adoptadas por el legislador sean diseñadas sin salvaguardar el principio de razonabilidad y proporcionalidad tributaria, pues esto daría pauta a no se realice el análisis respecto si los requisitos o modalidades para ejercer la deducción podrían generar una vulneración no sólo al artículo 31, fracción IV, Constitucional; sino a otros principios constitucionales.

BIBLIOGRAFÍA

Bibliohemerografía

Barnes, J. (1994). Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho comparado y comunitario. *Revista de Administración Pública*, (135).

Burgoa Toledo, C. A. (2014). Principios tributarios: Entre la legalidad y el conocimiento (2.^a ed.). México: Dofiscal Editores

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (s.f.). *El intercambio de información y la asistencia técnica*. https://www.ciat.org/Biblioteca/ConferenciasTecnicas/1977+Curacao/Espanol/Curacao1977_ciat.pdf

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (2019). *La Tributación de los pagos por Servicios y Regalías conforme a los Convenios Tributarios Modelos de la OCDE y UN*. <https://www.ciat.org/la-tributacion-de-los-pagos-por-servicios-y-regalias-conforme-a-los-convenios-tributarios-modelos-de-la-ocde-y-nu/>

Dworkin, R. (2002). *Los derechos en serio*. Barcelona: Ariel.

Estrada, M. (2022). La cláusula general antielusión prevista en el Artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación: Una nueva dimensión del Derecho Fiscal en México. *Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, 32. https://www.tfja.gob.mx/media/cesmdfa_portal/praxis/articulos/r_32-trabajo-5.pdf

EY Abogados. (2015). *Cláusula general antiabuso tributaria en España: Propuestas para una mayor seguridad jurídica*. Fundación Impuestos y Competitividad. <https://static.fundacionic.com/2022/12/22115323/clausula-general-antiabuso-tributaria-en-espana-propuestas-para-una-mayor-seguridad-juridica.pdf>

Ferrajoli, L. (2006). *Garantismo: una discusión entre derecho y democracia*. Madrid: Trotta.

Gallegos, B. (2023). El test de proporcionalidad en la Suprema Corte: Aplicaciones y desarrollos recientes (2.^a ed.). En D. B. González Carvallo & R. Sánchez Gil (Coords.), *El test de proporcionalidad en la Suprema Corte: Aplicaciones y desarrollos recientes* (pp. 211–236). Suprema Corte de Justicia de la Nación - Tirant lo Blanch.

[https://www.sitios.scjn.gob.mx/cec/sites/default/files/publication/documents/2024-03/GallegosBernardo-EI%20test%20de%20proporcionalidad%20en%20la%20SC %20Aplicaciones%20y%20desarrollos%20recientes_2a%20ed.pdf](https://www.sitios.scjn.gob.mx/cec/sites/default/files/publication/documents/2024-03/GallegosBernardo-EI%20test%20de%20proporcionalidad%20en%20la%20SC%20Aplicaciones%20y%20desarrollos%20recientes_2a%20ed.pdf)

García Novoa, C. (2012). *Elusión y evasión internacional*. Ponencia presentada en el I Congreso Internacional de Derecho Tributario, Ciudad de Panamá, Panamá, 6–8 de junio de 2012.

Iglesias Rebollo, C., & González Gordon, M. (2005). *Diccionario de propiedad intelectual*. Editorial Reus. <https://elibro.net/es/ereader/mayab/120697?page=173>

Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. (2007). *Diccionario jurídico mexicano. P–Z* (2ª ed.). México: Editorial Porrúa.

Luna Ramos, M. B. (s.f.). *Seguridad jurídica: Fiel de la balanza entre competitividad empresarial y recaudación fiscal*. Ponencia presentada en la XLV Convención Nacional de la Asociación Nacional de Abogados de Empresa, Los Cabos, Baja California, México.

Martín Jiménez, A., et al. (2024). *Manual de negociación, interpretación y aplicación de convenios para la eliminación de la doble imposición en materia de imposición sobre la renta y el capital*. Banco Interamericano de Desarrollo (BID). <https://creativecommons.org/licenses/by/3.0/igo/legalcode>

Merino Collado, M. (2011). *Fines extrafiscales: Sus límites constitucionales*. México: Editorial Porrúa.

Moreno, C. (2019). *Derecho Fiscal Internacional Mexicano*. Editorial Tirant lo Blanch.

Organización de las Naciones Unidas. (2017). *Modelo de Convenio Tributario entre países desarrollados y países en desarrollo*. Departamento de Asuntos Económicos y Sociales. <https://www.ciat.org/taxing-service-payments-and-royalties-under-the-oecd-and-un-model-tax-conventions/?lang=en>

Organización de las Naciones Unidas. (2021). *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*. United Nations eLibrary. <https://www.un-ilibrary.org/content/books/9789210001045/read>

Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI). (s.f.). *Transferencia de tecnología*. OMPI. <https://www.wipo.int/es/web/technology-transfer>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2019). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (versión abreviada, noviembre 2017)* (M. T. Brea Alonso, Trad.). Instituto de Estudios Fiscales. <https://doi.org/10.1787/765324dd-es>

Ramírez Amayo (2023). “Una radiografía de las directrices de la OCDE en el Sistema Tributario Mexicano”, en Pueblita Fernández, *Patologías en el Sistema Tributario Mexicano. Estudios sobre un Sistema Fiscal Enfermo*. México: AMDF-Tirant Lo Blanch.

Roa Jacobo, J. C. (Coord.), Curiel Piña, L., et al. (2022). *Todo Fiscal: Impuesto sobre la Renta, Personas Morales 2022–2023* (3ª ed.). México. Bosch.

Ruíz López (2023). “Límites a las deducciones de prestaciones laborales. Su asincronía con la realidad”, en Pueblita Fernández, *Patologías en el Sistema Tributario Mexicano. Estudios sobre un Sistema Fiscal Enfermo*. México: AMDF-Tirant Lo Blanch.

Sánchez Gil, R. (2007). El principio de proporcionalidad: México, Mexico: Instituto de Investigaciones Jurídicas - UNAM. <https://elibro.net/es/ereader/mayab/74570?page=52,53>.

Sapag, M. A. (2008). El principio de proporcionalidad y de razonabilidad como límite constitucional al poder del Estado: Un estudio comparado. *Dikaion*, (17), Universidad de La Sabana. <https://elibro.net/es/ereader/mayab/5681?page=28>

Servicio de Administración Tributaria. (2025, enero). *Plan Maestro 2025*. Gobierno de México. <https://www.gob.mx/sat/documentos/plan-maestro-2025-enero-2025>

Spisso, R. R. (2011). Derecho constitucional tributario (5.ª ed.). Argentina: AbeledoPerrot.

Valdes Costa, R. (1971). Abusos en los gastos incurridos en el exterior. En *Asamblea General del CIAT, Montevideo, Brasil, 1971*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/1971/Espanol/asam5_brasil1971_valdez_montevideo.pdf

Vargas, J. (2022). Normas generales anti-elusión/evasión: Domésticas e internacionales. En *Manual sobre control de la Planeación Tributaria Internacional*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

Jurisprudencia

Tesis VI-TASR-XXXVI-136. *Sistema General de Consulta de Tesis y Jurisprudencias del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*.

Tesis aislada V-TA-2aS-38. *Sistema General de Consulta de Tesis y Jurisprudencias del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*.

Tesis 1a./J. 15/2011. *Semanario Judicial de la Federación*, (162889)

Tesis I.4o.C.26 K. *Semanario Judicial de la Federación*, (168824).

Tesis 2a./J. 11/2018 (10a.). *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época.

Tesis I.18o.A.11 A (11a.). *Semanario Judicial de la Federación*, Undécima Época.

Tesis 2a./J. 81/2024 (11a.). *Semanario Judicial de la Federación*, Undécima Época.

Sentencias

Sentencia del Tribunal Constitucional de España al resolver *el expediente 141/1988, de 12 de julio de 1988*. Boletín Oficial del Estado.

Sentencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el Amparo Directo en Revisión 1222/2016 el 15 de junio de 2016.

Sentencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el Amparo en Revisión 1012/2014 el 21 de septiembre de 2016.

Sentencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el Amparo Directo 45/2016 el 29 de marzo de 2017.

Legislación

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2021, 13 de abril). *Dictamen en sentido positivo con proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal del Trabajo; de la Ley del Seguro Social; de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los*

Trabajadores; del Código Fiscal de la Federación; de la Ley del Impuesto sobre la Renta; de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado, reglamentaria del apartado B del artículo 123 Constitucional; de la Ley Reglamentaria de la fracción XIII Bis del apartado B, del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de Subcontratación Laboral. Gaceta Parlamentaria.

<https://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2021/abr/20210413-VIII.pdf>

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2021, 8 de septiembre). *Iniciativa del Ejecutivo Federal que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del Código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos. Gaceta Parlamentaria.*

<https://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/65/2021/sep/20210908-D.pdf>

Código Fiscal de la Federación, México

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Diario Oficial de la Federación. (2021, 23 de abril). *Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal del Trabajo; de la Ley del Seguro Social; de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; del Código Fiscal de la Federación; de la Ley del Impuesto sobre la Renta; de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado, Reglamentaria del Apartado B) del Artículo 123 Constitucional; de la Ley Reglamentaria de la Fracción XIII Bis del Apartado B, del Artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de Subcontratación Laboral. Secretaría de Gobernación.*

https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5616745&fecha=23/04/2021#gs.c.tab=0

Diario Oficial de la Federación. (2021, 12 de noviembre). *Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del Código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos. Secretaría de Gobernación.* <https://www.dof.gob.mx>

Ley del Impuesto al Valor Agregado, México

Ley del Impuesto Sobre la Renta, México