

Visión Contable

Boletín Técnico para el Contador Público

CONTPAQi
Software empresarial fácil y completo

100
ANIVERSARIO
Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

Somos
Jalisco 200
Libres y Soberanos



Colegio de Contadores Públicos
de Guadalajara Jalisco



IMCP

Diciembre 2023





CPC Noé Coronado González
Editor Responsable

PCFI Diana Lilian Arredondo Monteverde
Director de la Edición

CPC y PCFI Sergio Abel Villa Castro
Presidente de la Comisión de Apoyo al Ejercicio Independiente

CPC José Manuel Alejandro Escanes
Subcomisión de la revista de Apoyo al Ejercicio Independiente

CPC Omar E. Ruvalcaba Gutiérrez
Presidente de la Comisión de Dictamen

CPC José Manuel Alejandro Escanes
Subcomisión de la revista de Dictamen

CPC y PCFI Carlos G. Hernández Hernández
Presidente de la Comisión de Ética

CPC y PCFI Daniel Santiago López
Presidente de la Comisión Fiscal

CPC Daena Yoselin Hernández Dávila
Presidente de la Comisión de Relación con Universidades

Gerardo Javier Preciado
Encargado de Diseño
Edición Digital

Política Editorial

Los artículos publicados expresan la opinión de sus autores y no necesariamente la del Colegio.
No se permite la reproducción total o parcial de los artículos publicados sin citar la fuente respectiva.

ÍNDICE

Apoyo al ejercicio independiente	
Anticipo de clientes que perciben las personas morales del título II de la LISR	4
CPA, LD, MDF, Juan José Martínez Ayala	
Puntos relevantes para el cierre fiscal de personas morales del régimen general del ley	9
LCP y MF Luis Miguel Sánchez Cisneros	
Dictamen	
NIA 315 Identificación y Valoración del Riesgo de Incorrección Material	12
C.P.C. Sergio Ramírez Sánchez	
La Importancia de la Información Comparativa en los Estados Financieros según la Norma Internacional de Auditoría 710	18
C.P.C. y MA Javier Ulises Romero Pérez	
Ética	
Relevancia de la Ética Profesional de un Contador Público en México	22
CPC Benjamín Luquín Robles	
Fiscal	
Estándar de Prueba en Problemas de Materialidad	24
LD y MI Oscar Adrián Fabián Barajas	
Ganancia sin CFDI	28
Mtro. Omar Sandoval Ortega	
Tesis del Poder Judicial de la Federación	33
Abogado y Dr. Óscar Álvarez del Toro	
Relación con Universidades	
Restricción temporal de Certificados de Sellos Digital	44
José Ángel Castillo Torres	



Anticipo de clientes que perciben las personas morales del título II de la LISR

*Autor:
CPA, LD, MDF, Juan José Martínez Ayala*



I. INTRODUCCIÓN:

En este trabajo se revisan los antecedentes y efectos fiscales de la acumulación de los anticipos de clientes que perciben las Personas Morales que tributan en el Título II de la LISR, conforme lo dispuesto por el artículo 17, fracción c) de dicho ordenamiento y de la aplicación de la regla 3.2.24 *Opción para disminuir los anticipos acumulados en la determinación del pago provisional correspondiente a la emisión del CFDI por el importe total de la contraprestación.*

II. ANTECEDENTES:

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA:

El día 1º de enero de 1992 se reforma el artículo 16 en su inciso c), para incorporar como ingreso acumulable el cobro de *anticipos*.

Al respecto, en la Exposición de motivos se argumentó lo siguiente:

“Se propone establecer un trato proporcional de las operaciones de crédito, considerando como acumulable la totalidad del ingreso, eliminando como consecuencia los anticipos de clientes como pasivos para efectos de componentes inflacionarios. Por otra parte se estima que existirá simetría fiscal ya que el cliente que entregó el anticipo, tendrá derecho a considerarlo como deducible, con base en la fracción II del artículo 22 de la Ley”.

A continuación, se presenta el contenido de los artículos 16 vigente para los años de 1991 y 1992 y 17 vigente para 2023:

LISR 1991	LISR 1992
<p>ARTICULO 16.- Para los efectos del artículo 15 de esta Ley se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma Ley, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente:</p> <p>I. Tratándose de enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:</p> <ol style="list-style-type: none"> Se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada. Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio. Se cobre o sea exigible el precio o la contraprestación pactada. El cobro o la exigibilidad parcial dará lugar a que sólo se considere obtenido el monto cobrado o exigible, excepto en los casos de la fracción III de este artículo. Se reciba efectivo o bienes en pago o garantía del precio o de la contraprestación pactada. 	<p>ARTICULO 16.- Para los efectos del artículo 15 de esta Ley se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma Ley, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente:</p> <p>I. Tratándose de enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:</p> <ol style="list-style-type: none"> se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada. se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio. se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos. [derogado]

LISR 2023
<p>Artículo 17. Para los efectos del artículo 16 de esta Ley, se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de:</p> <p>I. Enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:</p> <ol style="list-style-type: none"> Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada. Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio. Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipo.





RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL

En el año de 1992 se publicó la regla 67 de la RMF **OPCIÓN PARA ACUMULAR ÚNICAMENTE LOS ANTICIPOS RECIBIDOS**, que en su primer párrafo estableció la siguiente opción:

*Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 16, fracción I, inciso **a)** de la Ley del ISR, cuando no exista precio o contraprestación pactada y se reciban anticipos, los contribuyentes podrán acumular únicamente el monto de dichos anticipos, debiendo acumular la totalidad del ingreso hasta el momento la totalidad del ingreso hasta el momento en que se pacte el precio o contraprestación de que se trate.*

En el año de 1994 se publicó la regla 117 de la RMF **ACUMULACIÓN O DEDUCCIÓN DE ANTICIPOS RECIBIDOS O ENTREGADOS**, que en su primer párrafo estableció la siguiente opción:

*Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 16, fracción I, inciso **c)** de la Ley del ISR, cuando no exista precio o contraprestación pactada y se reciban anticipos, los contribuyentes podrán acumular únicamente el monto de dichos anticipos, debiendo acumular la totalidad del ingreso hasta el momento la totalidad del ingreso hasta el momento en que se pacte el precio o contraprestación de que se trate, descontando los anticipos que ya se hubieren acumulado.*

En la 5a modificación (17-X-2014) a la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2014, se adicionó la Regla 1.3.2.23 **Opción de acumulación de ingresos por cobro total o parcial del precio**, que, en su primer, tercer y sexto párrafos, establece lo siguiente:

Primer párrafo:

*Los contribuyentes del Título II de la Ley del ISR, que realicen las actividades empresariales a que se refiere el artículo 16 del CFF y obtengan ingresos por el cobro total o parcial del precio o por la contraprestación pactada o **por concepto de anticipos**, relacionados directamente con dichas actividades y no estén en los supuestos a que se refiere el artículo 17, fracción I, incisos a) (**se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada**) y b) (**se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio**) de la misma Ley, en lugar de considerar dichos cobros o anticipos como ingresos del ejercicio en los términos del artículo 17, fracción I, inciso c) de la citada Ley, **podrán considerar como ingreso acumulable del ejercicio el saldo que por los mismos conceptos tenga al cierre del ejercicio fiscal de que se trate, del registro a que se refiere el párrafo siguiente, pudiendo deducir en este caso, el costo de lo vendido estimado que corresponda a dichos cobros o anticipos.***

Tercer párrafo:

*Los ingresos a que se refiere el artículo 17, fracción I, inciso c) (**se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos**) de la Ley del ISR, **deberán acumularse tanto para efectos de los pagos provisionales como para el cálculo de la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio fiscal de que se trate**, cuando se dé cualquiera de los supuestos a que se refiere la fracción I, incisos a) y b) del citado precepto.*

Sexto párrafo:

*Lo dispuesto en esta regla no será aplicable a los contribuyentes a que se refiere el artículo 17, penúltimo y último párrafos de la Ley del ISR (**contribuyentes que celebren contrato de obra inmueble**).*

Es importante señalar que la opción establecida en la Regla 1.3.2.23, consistente en *considerar como ingreso acumulable del ejercicio el saldo de los anticipos que tenga al cierre del ejercicio fiscal de que se trate y la deducción del costo de lo vendido estimado que corresponda a dichos cobros o anticipos* es similar a la actual opción establecida en la Regla 3.2.4. **Opción de acumulación de ingresos por cobro total o parcial del precio.**

El contenido de la Regla 1.3.2.23 se modificó en su numeración (3.2.23 en 2015, 3.2.4 el 01 de diciembre de 2016) y se mantuvo vigente en su contenido hasta el día 17 de junio de 2017. A partir del día 18 del mismo mes cambió en su numeración 3.2.25 y en la actual 3.2.24, se establece lo siguiente:

Beneficiados:	Los contribuyentes del Título II de la Ley del ISR, que obtengan ingresos por concepto de anticipos en un ejercicio fiscal
Opción:	Para efectos de lo dispuesto en los artículos 14 y 17, fracción I de la Ley del ISR y 29, primer párrafo del CFF deberán emitir el CFDI que señala el Anexo 20 y acumular como ingreso en el periodo del pago provisional respectivo el monto del anticipo.
Emisión del CFDI por el total del precio o contraprestación pactada:	En el momento en el que se concrete la operación, emitirán el CFDI por el total del precio o contraprestación pactada, en cuyo caso, podrán optar por acumular como ingreso en el pago provisional del mes que se trate, únicamente la cantidad que resulte de disminuir del precio total de la operación los ingresos por anticipos ya acumulados. Los contribuyentes deberán expedir el CFDI correspondiente al monto total del precio o la contraprestación de cada operación vinculado con los anticipos recibidos, así como el comprobante de egresos vinculado con los anticipos recibidos, ambos de acuerdo con la guía de llenado de los CFDI que señala el Anexo 20.
Vigencia de la Opción:	La opción a que se refiere la presente regla sólo puede aplicarse dentro del ejercicio en el que se realicen los anticipos y el monto de estos no se hubiera deducido con anterioridad.
Momento de deducción del costo de lo vendido:	Los contribuyentes que apliquen lo dispuesto en esta regla, deberán realizar la deducción del costo de lo vendido en términos de la Sección III, Capítulo II del Título II de la Ley del ISR, considerando el total del precio o contraprestación, una vez que hayan emitido el CFDI por el monto total del precio o la contraprestación y acumulado el pago del remanente de cada operación.
Quienes no pueden aplicar esta regla:	Los contribuyentes a que se refiere el artículo 17, penúltimo y último párrafos de la Ley del ISR (Contribuyentes que celebren contratos de obra inmueble)

III. CRITERIO DE LA AUTORIDAD FISCAL (Apéndice 8 Caso de Uso Facturación de Anticipos, anexo 20 RMF)


Se estará ante el caso de una operación en donde existe el pago de un anticipo, cuando se realice un pago en donde:

- No se conoce o no se ha determinado el bien o servicio que se va a adquirir o el precio del mismo.
- No se conoce o no se han determinado ni el bien o servicio que se va a adquirir ni el precio del mismo.

No se considera anticipo:

- La entrega de una cantidad por concepto de garantía o depósito, es decir, la entrega de una cantidad que garantiza la realización o cumplimiento de alguna condición, como sucede en el caso del depósito que en ocasiones se realiza por el arrendatario al arrendador para garantizar del pago de las rentas en el caso de un contrato de arrendamiento inmobiliario.





En el caso de operaciones en las cuales ya exista acuerdo sobre el bien o servicio que se va a adquirir y de suprecio, aunque se trate de un acuerdo no escrito, y el comprador o adquirente del servicio realiza el pago de una parte del precio, estamos ante una venta en parcialidades y no ante un anticipo.


IV. COMENTARIOS:

1. Es importante mencionar que los anticipos de clientes se registran contablemente como un pasivo, sin embargo, como ya fue expuesto, para efectos fiscales constituyen un ingreso acumulable, de conformidad con los artículos 14 y 17, fracción I de la Ley del ISR, con la obligación de emitir el CFDI que señala el Anexo 20 en cumplimiento del artículo 29, primer párrafo del CFF.
2. La obligación de acumular los ingresos por concepto de anticipos que perciben las personas morales del Título II, establecida en la LISR desde 1992 por reforma a la fracción c) del artículo 16, se vio atenuada a partir del día 17 de octubre de 2014 con la opción establecida en la regla 1.3.2.23, que además permitió deducir el costo de lo vendido estimado correspondiente a dichos cobros o anticipos.
3. A partir del día 18 del mismo mes en la regla 3.2.25 y posteriormente la actual regla 3.2.24, se modificó su contenido, señalando que se deberá acumular el anticipo recibido y emitir el CFDI correspondiente al monto cobrado y que la **deducción del costo de lo vendido se hará una vez que hayan emitido el CFDI por el monto total del precio y acumulado el pago del remanente.**
4. Las Personas Morales que tributan en el Título II de la LISR que realicen actividades empresariales, que no estén en el supuesto a que se refieren la fracción b) del artículo 17 de la LISR (*entregar materialmente el bien o haber prestado el servicio*), deben procurar que sus operaciones con sus clientes migren de ser anticipos a ser un cobro del precio de la operación, es decir, exista acuerdo sobre el bien o servicio que se va a adquirir y de su precio y emitan el CFDI que corresponda a dichos cobros en términos de la regla 2.7.1.32; de esa manera estarían en condiciones de optar por la aplicación de la Regla 3.2.4. *Opción de acumulación de ingresos por cobro total o parcial del precio* y tener los beneficios de considerar como ingreso acumulable del ejercicio el saldo de los anticipos cobrados y la deducción del costo de lo vendido estimado que corresponda a dichos cobros.



Puntos relevantes para el cierre fiscal de personas morales del régimen general del ley

*Autor:
LCP y MF Luis Miguel Sánchez Cisneros*



El cierre del ejercicio fiscal cada día está más cerca y previo a que esto suceda debemos tomar en consideración diversos aspectos que podrán ayudar de manera considerable a determinar un resultado fiscal óptimo, minimizando el impacto fiscal tanto para el propio ejercicio, así como para el ejercicio 2024.

A continuación, me permito enlistar solo algunos de estos aspectos que son de suma importancia para tomarlos en consideración:

- Que las deducciones se encuentran debidamente contabilizadas.
- Contar con los CFDI de las deducciones y que estos cumplan con sus requisitos.
- Contar con los CFDI correspondientes a las nóminas pagadas.
- No olviden determinar el monto deducible por los pagos exentos a los trabajadores.
- Hay que recordar que para deducir en el ejercicio 2023 las operaciones que a su vez sean ingresos de personas físicas, coordinados, auto transportistas, sociedades o asociaciones civiles, estas deberán encontrarse efectivamente erogadas.
- En los casos en los que en la operación con proveedores existan impuestos retenidos, estos consten en el CFDI y se hayan enterado.
- Analizar qué cuentas incobrables ya pueden ser deducidas en el ejercicio, por mora o por haber obtenido resolución definitiva con la que se demuestre haber agotado las gestiones de cobro o que fue imposible la ejecución de la resolución favorable.
- Analizar que mercancías han perdido valor para proceder a su destrucción, previo ofrecerlas en donación cuando su naturaleza así lo permita.
- Proceder a realizar la actualización del costo de ventas por el inventario adquirido en un ejercicio previo y enajenado en el presente ejercicio (quienes cuenten con el amparo).
- Analizar que sean coincidentes los ingresos manifestados en los 12 pagos provisionales con los CFDI emitidos, de lo contrario será necesario presentar las declaraciones complementarias correspondientes.
- Revisar que las líneas de captura de las declaraciones de pagos provisionales se encuentren efectivamente cubiertas.
- A medida de lo posible tratar de pagar el mayor número de deudas, provocando así un ajuste inflacionario deducible o acumulable en menor cuantía.
- Es recomendable aplicar la regla 3.2.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal, con la intención de solo acumular el monto recibido por el cobro total o parcial del precio o contraprestación pactada (no anticipos, esa es la regla 3.2.24), así deducir el costo de ventas estimado.
- Tener en cuenta que es posible deducir el anticipo a proveedores relacionado a gastos, (debiendo contar con el CFDI) y no a la compra de mercancías ya que estas se deducen vía costo de venta hasta que se tenga el CFDI por el total de la operación y se haya enajenado el bien.
- Analizar si se cumplieron requisitos en caso de haber aplicado estímulos fiscales.
- Realizar el análisis para conocer si se encuentra limitado el monto de los intereses deducibles en términos del artículo 28 fracción XXVII (Capitalización Delgada) y de la fracción XXXII (Intereses Netos), de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Contar con la documentación necesaria con la que se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para la importación de bienes y mercancías.
- Realizar el Inventario al 31 de diciembre.
- Determinar la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la empresa que podrá disminuirse de la utilidad fiscal del ejercicio.
- Contar con el estudio de precios de transferencia por las operaciones entre partes relacionadas.
- Es recomendable prevenir y detectar operaciones con EFOS, por lo que es conveniente revisar constantemente las publicaciones sobre el tema hechas en el Diario Oficial de la Federación y la página del SAT.

- Realizar el cálculo de la deducción de inversiones, aplicando los índices inflacionarios correctamente.
- Realizar la actualización de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta.
- Si en el ejercicio se distribuyeron dividendos, contar con los comprobantes de los pagos efectuados a los socios o accionistas, así como el comprobante del pago del impuesto si no se contaba con saldo suficiente de CUFIN.
- En caso de haber pagado ISR al distribuir dividendos, no olvidar acreditarlo contra el ISR del ejercicio.
- Determinar la Utilidad Fiscal Neta del ejercicio (en caso de que las cifras así lo permitan).
- Realizar la Actualización de la Cuenta de Capital de Aportación.
- Contar con los comprobantes por los aumentos o disminuciones de capital efectuados en el ejercicio.
- En caso existir pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, no olvidar su actualización y lógicamente su aplicación en contra de la utilidad fiscal del ejercicio.



Con base en el listado anterior es recomendable realizar un pre-cierre con cifras reales al mes de noviembre y estimadas por el último mes del ejercicio, así determinarán el Resultado Fiscal estimado que seguramente será muy parecido al que realmente se genere al cierre del ejercicio, lo que podrá coadyuvar en este momento a la toma de decisiones respecto a la necesidad de realizar alguna otra operación que permita cerrar el ejercicio de una manera óptima.





NIA 315 Identificación y Valoración del Riesgo de Incorrección Material



Autor:
C.P.C. Sergio Ramírez Sánchez

Norma Internacional de Auditoría 315 (Revisada 2019) y Modificaciones de concordancia y en consecuencia a Otras Normas Internacionales que surgen de la NIA 315, del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento publicado por la Federación Internacional de Contadores en diciembre de 2019.

Evaluación del Riesgo y respuesta a los riesgos evaluados.

Antecedentes

El 5 de agosto de 2021 el Instituto Mexicano de Contadores Públicos IMCP publicó el Folio 96/2020-2021 con el asunto: “Difusión de materiales relacionados con la Norma Internacional de Auditoría 315”, donde da a conocer precisamente de forma oficial la nueva norma de auditoría NIA 315 Identificación y Valoración del Riesgo de Incorrección Material, por lo que era importante conocer cómo impactaría en los trabajos de auditoría que iniciarían a partir del 15 de diciembre de 2021.

En cuanto a la Reingeniería de los procedimientos de evaluación de riesgos, dicha norma se publicó en diciembre de 2020 y era importante analizar el impacto que tendría en los procedimientos de evaluación de riesgos de las firmas de auditoría y cómo atacarlo o abordarlo; en dicho folio 96 del IMCP se señalan los cambios como por ejemplo el Anexo 3 que trata de la Introducción a la NIA en cuestión.

Por otra parte, la Federación Internacional de Contadores IFAC integró un diagrama de flujo que describe los diferentes pasos necesarios para evaluar el riesgo de incorrección material.

Existen una serie de mejoras en la NIA 315 incluido un enfoque mejorado en los controles, particularmente los controles con tecnologías de la información; también se adicionaron ejercicios más estrictos sobre ejercicios sobre el escepticismo profesional y la documentación e información de análisis y consideración del uso de datos para evaluación de riesgos.

Es importante analizar algunas consideraciones clave sobre cómo el análisis de datos puede respaldar una evaluación de riesgos sólida, cómo puede una entidad respaldar su evaluación de riesgos conforme a esta NIA; cada empresa debe identificar sus áreas torales.

Un elemento clave de la norma revisada es que este debe de ser un proceso interactivo que se lleve a cabo durante la auditoría. Esto significa que el uso de herramientas de análisis de datos que puedan reprocesar los datos fácilmente con la información respaldará mejor este requisito que los enfoques más tradicionales.

Identificación de riesgos de Incorrección material

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 315 ha experimentado varias actualizaciones a lo largo del tiempo para reflejar los cambios en el entorno empresarial y las prácticas de auditoría. Sus antecedentes se remontan a los esfuerzos continuos por mejorar la calidad y la efectividad de las auditorías de estados financieros.


Aquí algunos cambios importantes en la evolución de la NIA 315 :

Origen y desarrollo inicial: La NIA 315 se originó en el marco de las normas internacionales de auditoría, con la intención de establecer pautas claras para la evaluación de riesgos en una auditoría. Sus primeras versiones se centraban en la comprensión del entorno empresarial y la identificación de riesgos.

Actualizaciones para abordar el control interno: A medida que la importancia del control interno en la auditoría se volvió más evidente, la NIA 315 se actualizó para incluir pautas específicas para evaluar el control interno de una entidad. Esto permitió a los auditores considerar no solo los riesgos financieros, sino también la efectividad de los sistemas y procedimientos internos de la entidad.

Armonización con estándares internacionales: A medida que se buscaba la armonización de estándares contables y de auditoría a nivel internacional, la NIA 315 se ajustó para estar en línea con las mejores prácticas y estándares internacionales, lo que garantiza coherencia y comparabilidad en las auditorías realizadas en diferentes países.





Enfoque en la evaluación continua: Las actualizaciones más recientes de la NIA 315 han puesto énfasis en la evaluación continua de los riesgos, reconociendo que el entorno empresarial está en constante cambio y que los riesgos asociados también evolucionan. Esto requiere que los auditores mantengan una evaluación dinámica de los riesgos y adapten sus enfoques de auditoría en consecuencia.

En resumen, la evolución de la NIA 315 ha estado impulsada por la necesidad de mejorar la calidad de las auditorías, adaptarse a los cambios en el entorno empresarial y garantizar que los auditores puedan identificar, evaluar y abordar adecuadamente los riesgos asociados con la información financiera de las entidades auditadas.

Inteligencia Artificial (IA) y su inevitable aplicación en procedimientos de valoración de riesgos.

La aplicación de la Inteligencia Artificial (IA) en la auditoría ha revolucionado la forma en que se llevan a cabo las revisiones financieras y de cumplimiento.

La Inteligencia Artificial (IA) tiene el potencial de tener un impacto significativo en la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs), incluida la NIA 315. Aquí hay algunas formas en las que la IA podría influir en la práctica de auditoría en relación con estas normas:

La IA puede ayudar a los auditores a analizar grandes conjuntos de datos de manera más eficiente y a identificar patrones o anomalías que podrían indicar riesgos o áreas de interés para la auditoría. Esto podría mejorar la identificación de riesgos relevantes para la evaluación de la NIA 315.

La IA puede automatizar tareas rutinarias de auditoría, permitiendo a los profesionales centrarse en actividades más analíticas y estratégicas. Por ejemplo, en la evaluación del control interno según lo establecido en la NIA 315, la IA podría ayudar en la revisión de documentos o en la realización de pruebas de control de manera más eficiente.

Los algoritmos de IA pueden mejorar la capacidad de detectar anomalías o posibles fraudes en los datos financieros, lo que es crucial para la evaluación de riesgos de la NIA 315 relacionada con el fraude.

Los sistemas de IA pueden proporcionar asesoramiento en tiempo real basado en datos y análisis, lo que puede apoyar a los auditores en la toma de decisiones más informadas y precisas durante la evaluación de riesgos y la planificación de la auditoría.

La IA puede permitir a los auditores prever posibles riesgos y tendencias en los estados financieros, lo que facilitaría una auditoría más proactiva en línea con los requisitos de la NIA 315.

Sin embargo, es importante considerar que la implementación de la IA en la auditoría debe ir acompañada de controles y validaciones adecuadas. Los auditores deben comprender cómo funcionan los algoritmos y asegurarse de que los resultados sean confiables y estén alineados con las normativas y estándares, incluyendo las NIAs. Además, la ética y la responsabilidad en el uso de la IA en la auditoría son aspectos críticos que deben ser considerados para mantener la integridad y la confianza en el proceso de auditoría.

Sin embargo, la implementación de la IA en la auditoría conlleva desafíos, como la necesidad de garantizar la calidad y la integridad de los datos utilizados por los algoritmos, así como la comprensión y validación de los resultados generados por los sistemas de IA.

Además, la ética y la responsabilidad en el uso de la IA en la auditoría son fundamentales para garantizar la confiabilidad y la transparencia en los procesos de revisión.

A partir de la publicación de la NIA 315 (Revisada 2019), queda muy claro que existen dos tipos de procedimientos Analíticos:

1. De valoración de riesgos y,
2. Sustantivos conforme la NIA 520

En el párrafo A31, la norma nos indica que los procedimientos de valoración de riesgos automatizados pueden realizarse con numerosas herramientas y técnicas, como, por ejemplo:

1. Aplicación de Ley Benford
2. Duplicaciones Anormales
3. Análisis de series de tiempo
4. Factor de tamaño relativo
5. Estadísticas descriptivas
6. Vectores de medidas de cambio
7. Pruebas de regresión

Introducción.

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 315 trata sobre la evaluación de los riesgos y el control interno en una auditoría de estados financieros. Es fundamental para los auditores entender y evaluar los riesgos inherentes en una entidad y cómo estos pueden afectar la información financiera.

La NIA 315 se divide en varias secciones clave:

Objetivos de la auditoría de riesgos y control interno: Establece el propósito de evaluar los riesgos inherentes a la entidad y su control interno. El objetivo principal es obtener una comprensión de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno relevante para la auditoría.

Definiciones: Proporciona definiciones clave, como riesgo de auditoría, control interno, riesgo de control, etc., para establecer una base común para la comprensión de la norma.

Requerimientos de la NIA 315:

- **Identificación y valoración de los riesgos de error material:** El auditor debe identificar los riesgos de error material en los estados financieros, ya sea debido a fraude o error.
- **Obtención de una comprensión de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno:** Esto implica comprender la naturaleza del negocio, sus actividades, la estructura de gobierno, entre otros factores relevantes.
- **Evaluación del diseño e implementación del control interno:** El auditor debe evaluar si el control interno es efectivo para prevenir o detectar y corregir errores materiales.
- **Consideración de los riesgos de auditoría y la respuesta a dichos riesgos:** El auditor debe planificar y ejecutar la auditoría considerando los riesgos identificados.

Documentación: Se enfatiza la importancia de mantener registros adecuados que respalden la evaluación de riesgos, la comprensión de la entidad y el diseño de los procedimientos de auditoría.


En resumen, la NIA 315 es crucial ya que guía al auditor en la evaluación de los riesgos inherentes en una entidad y la efectividad de su control interno. Esto permite al auditor planificar y ejecutar una auditoría que sea adecuada en alcance y enfoque, mejorando la calidad y confiabilidad de los informes financieros auditados.

Las Normas de auditoría que tratan acerca del tema de “riesgos”, nos recuerdan constantemente a los auditores de estados financieros la necesidad de aplicar su juicio profesional al evaluar los riesgos y la estructura de control interno como principio básico para decidir qué procedimientos de auditoría aplicar, así como la oportunidad y alcance de los mismos.

Una de las inquietudes del auditor externo durante el proceso de una auditoría de estados financieros es identificar los riesgos de error importante o significativo, que pudieran existir en los estados financieros sujetos a examen, originados por una acción fraudulenta o debido a error.

El entorno en que operan las empresas y los procesos con los que lo hacen, presentan riesgos que pueden causar distorsiones (errores) en los estados financieros sujetos a auditoría, por lo que el auditor externo tiene la tarea de, al menos, realizar las siguientes actividades:



- 
- Identificar riesgos.
 - Evaluar su susceptibilidad a distorsiones (errores) en la información financiera, incluyendo errores o fraudes.
 - Evaluar las medidas (controles) que la empresa ha puesto a funcionar para minimizar los riesgos.
 - Diseñar procedimientos de auditoría que pongan a prueba esas medidas, para aprovecharlas y que los demás procedimientos a aplicar, con posterioridad, se realicen a la luz de combinaciones de riesgos bajos, en los que se apoye la confianza profesional.

Las Normas de auditoría describen las tres bases en las que descansa la opinión del auditor, las cuales están compuestas por procedimientos de auditoría que:

- Aporten la comprensión sobre la entidad y su entorno (incluyendo su estructura de control interno), para evaluar el riesgo de error importante a nivel de estados financieros y para diseñar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar.
- Reten el funcionamiento efectivo de los controles diseñados para la prevención o la detección de errores importantes a nivel de las aseveraciones relevantes de los estados financieros, mediante la aplicación de procedimientos “subsecuentes” denominados pruebas de control.
- Detecten errores importantes, a nivel de aseveraciones relevantes de los estados financieros, mediante la aplicación de otros procedimientos “subsecuentes” denominados pruebas sustantivas, las cuales incluyen pruebas de verificación de transacciones, saldos y revelaciones, así como analíticas.

Para lograr la identificación de riesgos o minimizar el riesgo de no detectarlos, el auditor aplica procedimientos o mecanismos de diversa índole. Un medio para lograr este proceso es el que el auditor obtenga un adecuado y completo conocimiento y comprensión de la entidad cuyos estados financieros son sujetos a examen, del entorno en que opera y de su estructura de control interno, que le permitan obtener las bases para el diseño e implementación de las respuestas (procedimientos de auditoría) para enfrentar los riesgos identificados y evaluados.

De acuerdo con la Norma Internacional de Auditoría 315, Identificación y evaluación de riesgo de error importante a través del conocimiento y la comprensión de la entidad y de su entorno, norma que entró en vigor en 2010, ésta tiene como objetivo que el auditor entienda a la entidad, a su entorno y a su estructura de control interno con objeto de evaluar el REIEF (Riesgo de Error Importante en los Estados Financieros) sujetos a auditoría, debido a fraude o a error y diseñar e implementar los procedimientos de auditoría adecuados, buscando también que el auditor logre:

- Entender el entorno de control en el que opera o se desenvuelve una entidad.
- Evaluar el Riesgo de error en los estados financieros tomados en su conjunto.
- Identificar las aseveraciones de los estados financieros propensos a errores.
- Entender cualquier control implementado por la administración de una entidad y poner a prueba la operación efectiva de los controles en los que se sustentan las aseveraciones de los estados financieros.
- Identificar y evaluar el riesgo de error importante relacionado con cada una de las aseveraciones de los estados financieros.

Lo anterior con el propósito de limitar el nivel de riesgo de que el auditor exprese una opinión errónea por no haber detectado errores importantes en los estados financieros y de desarrollar un enfoque de auditoría apropiado y eficiente que contemple una adecuada combinación de procedimientos de control y sustantivos. A mayor riesgo, más procedimientos sustantivos; a menor riesgo, más procedimientos de control.

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 315 es fundamental para la práctica de la auditoría, ya que se centra en la evaluación de riesgos y control interno. Algunas conclusiones clave de esta norma incluyen:



Enfoque en la comprensión del entorno empresarial: La NIA 315 destaca la importancia de que los auditores comprendan profundamente la entidad que están auditando, incluyendo su entorno operativo, su estructura organizativa y los factores que pueden influir en sus estados financieros.

Identificación de riesgos relevantes: Ayuda a los auditores a identificar los riesgos significativos que podrían llevar a errores materiales en los estados financieros, ya sean debido a fraudes o a errores involuntarios. Esta identificación permite una planificación de auditoría más efectiva.

Evaluación del control interno: La norma pone énfasis en evaluar la efectividad del control interno de la entidad para mitigar los riesgos identificados. Esto implica comprender cómo la entidad controla sus operaciones y procesos financieros para prevenir y detectar errores o fraudes.

Planificación de la auditoría basada en riesgos: La NIA 315 fomenta la planificación de la auditoría en función de los riesgos identificados. Esto permite que los auditores centren sus esfuerzos en áreas donde los riesgos de error material son mayores, optimizando así los recursos y el tiempo dedicado a la auditoría.

Enfoque continuo y adaptativo: Reconoce la necesidad de una evaluación continua de los riesgos, dado que el entorno empresarial está en constante cambio. Los auditores deben ajustar sus evaluaciones y enfoques de auditoría en consecuencia para mantener la efectividad de su trabajo.

En general, la NIA 315 promueve una auditoría más sólida y orientada hacia la gestión de riesgos, lo que mejora la calidad de los informes financieros al proporcionar una comprensión más profunda de los riesgos inherentes en una entidad y cómo se manejan esos riesgos a través del control interno.





La Importancia de la Información Comparativa en los Estados Financieros según la Norma Internacional de Auditoría 710

Autor:
C.P.C. y MA Javier Ulises Romero Pérez

La Norma Internacional de Auditoría 710 (NIA 710) se erige como un pilar esencial en el proceso de auditoría de los estados financieros, al abordar la relevancia y la necesidad de la información comparativa en dichos documentos contables. La inclusión de cifras correspondientes de periodos anteriores junto a los datos actuales provee una visión histórica, crucial para evaluar la trayectoria financiera de una entidad.

La información comparativa, bajo el escrutinio de la NIA 710, implica presentar cifras correspondientes de periodos anteriores junto con los estados financieros actuales. Esta comparación temporal se vuelve invaluable para los usuarios de la información financiera, permitiéndoles comprender la evolución, las tendencias y el rendimiento de una entidad a lo largo del tiempo.

El auditor, al aplicar la NIA 710, asume la responsabilidad de verificar la integridad y la precisión de esta información comparativa. Esto implica un análisis minucioso para asegurar la consistencia y exactitud de las cifras correspondientes de periodos anteriores, garantizando su alineación con los datos actuales y su etiquetado correcto en los estados financieros.

Además, la norma enfatiza la importancia de revelar de manera transparente las políticas contables aplicadas para preparar la información comparativa. El auditor debe cerciorarse de que la entidad haya seguido de forma consistente las mismas políticas contables en periodos consecutivos, a menos que exista un cambio justificado. En caso de cambio, este debe ser debidamente explicado y revelado en los estados financieros para ofrecer una comprensión clara a los usuarios.

El objetivo fundamental de la NIA 710 es garantizar la confiabilidad y la comparabilidad de la información presentada en los estados financieros. Esto es esencial para permitir a los usuarios analizar adecuadamente la situación financiera y el desempeño de la entidad a lo largo del tiempo, tomando decisiones informadas y evaluando la dirección estratégica de la misma.

La información comparativa que se presenta en los estados financieros de una entidad depende de los requerimientos del marco de información financiera aplicable.¹

Existen dos enfoques generales diferentes de las responsabilidades del auditor de dar cuenta de dicha información comparativa: cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos.

- a) En el caso de cifras correspondientes a periodos anteriores, la opinión del auditor sobre los estados financieros se refiere únicamente al periodo actual; mientras que
- b) En el caso de estados financieros comparativos, la opinión del auditor se refiere a cada periodo para el que se presentan estados financieros.


Objetivo principal del auditor

El fin esencial del auditor es obtener evidencia de auditoría, suficiente y adecuada sobre si la información comparativa incluida en los estados financieros se presenta, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable relativos a la información comparativa y emitir un informe de conformidad con las responsabilidades del auditor.

Si el auditor detecta una posible incorrección material en la información comparativa mientras realiza la auditoría del periodo actual, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios dependiendo de las circunstancias con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe una incorrección material.

¹ *El marco de información financiera aplicable puede abarcar las normas de información financiera establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido para promulgar normas sobre estados financieros con fines específicos.





La materialidad o la importancia relativa, es un aspecto específico de la relevancia de una entidad basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad individual.

Si hablamos de evidencia, es posible obtener una confirmación escrita y en concordancia con la NIA 580 , el auditor deberá realizar y solicitar manifestaciones escritas para todos los periodos a los que se refiera la opinión del auditor. El auditor también obtendrá una manifestación escrita específica en relación con cualquier reexpresión que se haya efectuado para corregir una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior que afecte a la información comparativa.

En caso de incorrección material

Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que existe una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior, sobre los que se emitió, previamente, una opinión no modificada, y las cifras correspondientes a periodos anteriores no han sido correctamente reexpresadas o no se ha revelado la información adecuada, el auditor expresará una opinión **con salvedades** o una opinión desfavorable en el informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo actual, esto es, una opinión modificada con respecto a las cifras correspondientes a periodos anteriores incluidas en dichos estados financieros.

Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor, las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor referirse al informe de auditoría del auditor predecesor en lo que respecta a las cifras correspondientes a periodos anteriores y el auditor decide hacerlo, señalará en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría: (a) que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por el auditor predecesor; (b) el tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si era una opinión modificada, las razones que lo motivaron; y (c) la fecha de dicho informe.

Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor manifestará en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría que las cifras correspondientes a periodos anteriores no han sido auditadas. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual.

Cuando se informe sobre los estados financieros del periodo anterior en conexión con la auditoría del periodo actual, el auditor, en el caso de que su opinión sobre los estados financieros del periodo anterior difiera de la que, previamente, se expresó, revelará los motivos fundamentales de la diferencia en la opinión, en un párrafo sobre otras cuestiones de acuerdo con la NIA 706.

Cuando el auditor considera necesario llamar la atención sobre un asunto específico presentado en los estados financieros, que es de importancia y pertinente para que los usuarios entiendan los estados financieros, la auditoría, las responsabilidades del auditor y su dictamen el auditor debe incluir un párrafo de énfasis en el dictamen teniendo en cuenta que ha obtenido la suficiente y apropiada evidencia para soportarlo. Este párrafo no afecta la opinión del auditor y debe incluirse después del párrafo de opinión en el dictamen, presentado con el título “Énfasis de asunto” y describir claramente la referencia al asunto indicando que no hay ninguna modificación a la opinión del auditor.

Si el auditor concluye que existe una incorrección material que afecta a los estados financieros del periodo anterior, sobre los que un auditor predecesor expresó, previamente, una opinión no modificada, el auditor comunicará la incorrección al nivel adecuado de la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección de la entidad, y solicitará que se informe al auditor predecesor. Si se modifican los estados financieros del periodo anterior, y el auditor predecesor acepta emitir un nuevo informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo anterior modificados, el auditor se referirá en su informe únicamente al periodo actual.

Puede ocurrir que el auditor predecesor no pueda o no esté dispuesto a emitir de nuevo el informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo anterior. Un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría puede señalar que el auditor predecesor emitió su informe sobre los estados financieros del periodo anterior antes de ser éstos modificados.

Revelaciones Comparativas:

- El auditor debe asegurarse de que las revelaciones comparativas sean adecuadas y coherentes para facilitar la comprensión de los usuarios.
- Esto incluye notas explicativas que resalten los cambios importantes entre los periodos.
- La NIA 710 también establece la importancia de documentar adecuadamente los procedimientos de auditoría realizados en relación con la información comparativa.
- El auditor debe llegar a conclusiones razonables sobre si los estados financieros comparativos están presentados adecuadamente y son consistentes con los principios contables aplicados.

La NIA 710 juega un papel vital en la toma de decisiones informadas. Los usuarios de los estados financieros confían en la comparabilidad de la información para evaluar el desempeño de la entidad a lo largo del tiempo. Inversionistas, acreedores y otras partes interesadas utilizan la información comparativa para identificar oportunidades, riesgos y tendencias a largo plazo.

En conclusión, la NIA 710 destaca la importancia crucial de la información comparativa en los estados financieros. La verificación precisa y la adecuada revelación de esta información proporcionan a los usuarios una perspectiva histórica esencial para evaluar el progreso financiero y la estabilidad de una entidad, reforzando la transparencia y la fiabilidad en la presentación de la información financiera. Respalda la integridad y confiabilidad de la información financiera en un entorno económico global.

La implementación diligente de la NIA 710 por parte de los auditores no sólo fortalece la credibilidad de los estados financieros, sino que también eleva la confianza de los usuarios, quienes obtienen una visión más clara y completa de la posición financiera y el rendimiento de la entidad auditada, que si se observa desde un punto de vista filosófico, la lógica y el razonamiento crítico son indispensables para analizar la información que tiene el auditor para llegar a conclusiones fundamentadas y confiables.





Relevancia de la Ética Profesional de un Contador Público en México

Autor:
CPC Benjamín Luquín Robles

INTRODUCCIÓN:

En el mundo empresarial y financiero, la figura del Contador Público, desempeña un papel esencial en la toma de decisiones, la transparencia y la confiabilidad de la información financiera. Uno de los pilares fundamentales que sustentan esta profesión es la ética profesional, que actúa como guía para asegurar la verdad, integridad, responsabilidad y compromiso de servir al interés público. En este boletín, exploramos la relevancia de la ética profesional de un CP en México y su impacto en la sociedad y la economía del país.

LA BASE DE LA CONFIANZA:

La ética profesional de un C.P. establece las bases para mantener la confianza en la precisión de los registros contables y los informes financieros. La integridad y la honestidad en la presentación de información son esenciales para generar la confianza de los inversores, los socios comerciales y el público en general.

TRANSPARENCIA Y CUMPLIMIENTO NORMATIVO:

Se traduce la transparencia en la elaboración de informes financieros y en el cumplimiento de las normas y regulaciones vigentes en México. Esto es crucial para mantener la equidad y la justicia en el ámbito empresarial y para asegurar que las organizaciones operen dentro del marco legal.

PREVENCIÓN DE FRAUDE Y MALAS PRÁCTICAS:

Un C.P. ético es un defensor activo contra el fraude y las malas prácticas contables. Su compromiso con la ética implica detectar y prevenir irregularidades financieras, protegiendo así los intereses de los inversionistas y los accionistas.

CONTRIBUCIÓN AL DESARROLLO ECONÓMICO:

Fomentar un entorno empresarial sólido y confiable, lo que a su vez atrae inversiones y contribuye al crecimiento económico del país. Empresas con prácticas contables éticas son más propensas a tener acceso a financiamiento y a mantener relaciones comerciales sólidas.

RESPONSABILIDAD SOCIAL Y AMBIENTAL:

Los contadores en México también consideran la responsabilidad social y ambiental en sus prácticas. Evalúan el impacto financiero de las decisiones en aspectos sociales y ambientales, promoviendo una visión holística y sostenible de la gestión empresarial.

FORMACIÓN CONTINUA Y ADAPTACIÓN:

Impulsa a los C.P. a mantenerse actualizados en las últimas normas contables y financieras, así como en cuestiones éticas emergentes. Esta formación continua permite a los contadores adaptarse a los cambios en el entorno empresarial y económico.

CONCLUSIÓN:

En conclusión, la ética profesional de un Contador Público en México es un pilar fundamental que garantiza la confianza, la integridad y la transparencia en la profesión contable. Su relevancia se extiende a todas las facetas del mundo empresarial y financiero, contribuyendo al crecimiento económico sostenible y al fortalecimiento de la confianza en el mercado financiero mexicano. La adhesión rigurosa a la ética profesional es esencial para que los C.P. cumplan su papel de manera efectiva y contribuyan al bienestar económico y social del país.





Estándar de Prueba en Problemas de Materialidad

*Autor:
LD y MI Oscar Adrián Fabián Barajas
Socio de Fabián y Fabián Abogados S.C.*

I. INTRODUCCIÓN.-

El presente artículo analiza la evolución que ha tenido la carga probatoria en exigencias de materialidad, a partir de los criterios jurisdiccionales que se han emitido tanto en sede contenciosa como en la judicial.

Ciertamente dicha evolución no se encuentra terminada, pues a la fecha no existe *per sé* un criterio Jurisprudencial que defina o delimite de manera uniforme, cómo y de qué manera puede probarse la materialidad de una operación, ni tampoco cómo debería proceder un operador jurídico cuando se presente un caso a resolución.

El enfoque que aquí se presenta está realizado desde el ámbito tributario y en específico, pretende analizar dos criterios judiciales recientes que en la opinión de quien escribe, resultan orientadores para delimitar un estándar probatorio ante los problemas de materialidad.

II. EXIGENCIAS DE MATERIALIDAD

Como es de explorado derecho y como ha sido resuelto en sendas Tesis del Poder Judicial de la Federación¹, la autoridad fiscal está legitimada para que en el ejercicio de sus facultades, pueda cuestionar la materialidad de una operación, dado que ello se encuentra inmerso en la facultad de verificar que toda operación que tenga efectos fiscales, sea real y se hubiese “materializado”.

La evolución de dicho concepto ha transitado desde varios enfoques, destacando entre otros, la confusión de materialidad con “actos simulados” (Tesis VIII-J-1aS-88)²; la vinculación entre materialidad y “razón de negocios” (Tesis VIII-P-1aS-701)³ y hasta una relación de materialidad con “sustancia económica”. (Tesis VIII-CASE-REF-35)⁴.

Lo anterior más allá de definir la naturaleza de la materialidad y en su caso su estándar probatorio, introdujo elementos bajo los cuales era justificable para la autoridad fiscal, cuestionar la falta de materialidad de una operación o servicio, lo que si bien abonó en favor de certeza en el acto de fiscalización, dejó un amplio espectro de subjetividad para que la autoridad en dichos cuestionamientos, tuviese tanta imaginación posible para cuestionar la materialidad y un estándar altamente riguroso para aceptar que en determinados casos y con distintas probanzas había sido acreditada.

Justamente aquí subyace la problemática a la cual se enfrenta el contribuyente cuando se encuentra sujeto a un ejercicio de facultades (*latu sensu*) y se le exige comprobar la materialidad.

I. ESTÁNDAR PROBATORIO:

Me permito precisar que la delimitación de lo que se denomina estándar probatorio no se encuentra avalado aún de manera definitiva, sin embargo, siguiendo los criterios del propio Tribunal Federal de Justicia Administrativa así como del Poder Judicial de la Federación, es posible precisar cómo y de qué manera puede construir un cúmulo probatorio para comprobar la materialidad y cómo debe ser éste valorado.


1 Véase por ejemplo la **Tesis VIII-J-SS-118**, Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (2019), **COMPROBANTES FISCALES. LA AUTORIDAD PUEDE VÁLIDAMENTE DESCONOCER SU EFECTO FISCAL CUANDO LAS OPERACIONES AMPARADAS EN ELLOS CAREZCAN DE MATERIALIDAD.**

2 Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (2020a), **SOLICITUD DE NULIDAD DE ACTOS JURÍDICOS SIMULADOS. NO ES CONDICIÓN PREVIA PARA DESCONOCER LOS EFECTOS FISCALES DE OPERACIONES INEXISTENTES**

3 Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (2020b), **RAZÓN DE NEGOCIOS. LA AUTORIDAD PUEDE CONSIDERAR SU AUSENCIA COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LA LLEVEN A DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIDAD DE UNA OPERACIÓN, CASO EN EL CUAL, LA CARGA PROBATORIA PARA DEMOSTRAR LA EXISTENCIA Y REGULARIDAD DE LA OPERACIÓN, CORRE A CARGO DEL CONTRIBUYENTE.**

4 Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo (2022), **SUSTANCIA ECONÓMICA. ELEMENTOS PROBATORIOS RELEVANTES PARA ACREDITAR SU EXISTENCIA CUANDO SE PRETENDE DEMOSTRAR LA PROCEDENCIA DE UN EFECTO FISCAL FAVORABLE AL CONTRIBUYENTE**





Las características son las siguientes:

a) *Prueba indiciaria:*

La función de la prueba indiciaria es medular en la construcción del estándar probatorio, pues reconoce que en tratándose pruebas, es válido aportar pruebas indirectas sobre la veracidad y existencia de hechos o actos respecto de los cuales no existen elementos completamente objetivos de su realización.

De esta manera las pruebas indirectas permiten en su conjunto, acercarnos a un hecho respecto del cual si bien no existe certeza, sí se otorga alta probabilidad de su veracidad, lo que además es congruente con el sistema de pruebas presuncionales en su aspecto humano.

Por lo tanto y como lo ha resuelto el propio Tribunal Federal de Justicia Administrativa (2018)⁵ la prueba indiciaria es aplicable y opera en el propio juicio contencioso, posibilitando que el propio operador jurídico pueda valorar el conjunto de pruebas aportadas vinculándolas unas con otras, a fin de actualizar el hecho que se pretende demostrar.

b) *Trazabilidad:*

La Sala Especializada en Materia de Resolución exclusiva de Fondo del propio Tribunal Federal de Justicia Administrativa (Tesis VIII-CASE-REF-35), orientó de manera peculiar para la construcción del citado estándar, pues señaló con estricto rigor y de manera ejemplificativa, la manera en que ciertos casos de sustancia económica, podría demostrarse la misma.

Para ello señaló que la manera adecuada para demostrar que una operación se realizó, consiste en comprobarse que existió una alteración en la esfera jurídica del particular, esto es, en sus derechos y obligaciones como consecuencia de la Transacción y que, con motivo de ello, puede aportar sendas evidencias (indiciarias) respecto del desarrollo de la operación y/o servicio que se pretenda probar, lo que supondría aportar evidencias en la contratación, en el propio desarrollo y en su conclusión, así como opiniones de expertos entre otros.

Lo anterior para mayor claridad, podría referirse como “evidencias” durante todo del “trazo de una operación” que por ser real, es sustancial a la actividad inherente de una empresa y por lo tanto, resultaría de fácil prueba su materialidad.

El aporte de esta resolución es fundamental para construir el estándar de prueba a fin de comprobar la materialidad.

c) *Criterios de razonabilidad*

Aunado a lo ya referido, resulta pertinente traer a colación dos criterios recientes que fueron emitidos por el DÉCIMO OCTAVO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO (2023)⁶, en los cuales se estableció por primera ocasión, el tipo de estándar que debe seguirse en tratándose de pruebas para demostrar la materialidad.

Dicho Tribunal Colegiado refirió de manera clara que el estándar probatorio para acreditar la materialidad de las operaciones fiscales, *no debe ir más allá de lo objetivo y razonable en relación con la naturaleza de la operación verificada*, precisando al mismo tiempo que dicha materialidad, puede demostrarse con pruebas indiciarias según la naturaleza de la operación.

Lo anterior se sustentó en dos principios, a saber: El “principio ontológico de la prueba” donde lo ordinario se

5 Tesis VIII-P-1aS-428, PRUEBA INDICIARIA. SU APLICACIÓN Y OPERATIVIDAD DENTRO DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
6 Tesis: I.18o.A.10 A (11a.), MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES AMPARADAS EN COMPROBANTES FISCALES. EL ESTÁNDAR PROBATORIO PARA ACREDITARLA NO DEBE IR MÁS ALLÁ DE LO OBJETIVO Y RAZONABLE EN RELACIÓN CON LA NATURALEZA DE LA OPERACIÓN VERIFICADA y Tesis I.18o.A.11 A (11a.), MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES AMPARADAS EN COMPROBANTES FISCALES. SEGÚN LA NATURALEZA DE LA OPERACIÓN Y LAS PRUEBAS DISPONIBLES, SE PUEDE TENER POR ACREDITADA CON INDICIOS, CUANDO SEAN SUFICIENTES PARA EVIDENCIARLA.

presume y lo extraordinario se prueba y el principio de “prueba diabólica” donde se prohíbe la prueba infinita.

De esta manera, cuando se exige la comprobación de materialidad, debe partirse de exigencias razonables, pues a juicio del citado Tribunal *no puede imponer extremos imposibles y deben admitirse los elementos de convicción que puedan ser suficientes para evidenciar racionalmente la materialidad de la operación puesta en entredicho, aun cuando se trate de pruebas indirectas, porque aunque de manera aislada sólo puedan constituir indicios, la correlación de todas las probanzas aportadas puede generar evidencia suficiente para acreditar la existencia de la operación cuestionada.*

La resolución del Tribunal Colegiado es de suma importancia, pues es interesante el reconocimiento que realiza de la casuística que de facto existe en los problemas de materialidad y por lo tanto, debe atenderse a la naturaleza de la operación verificada.

Basado en ello, es absurdo exigir para todos los casos el mismo estándar de prueba, dado que en cada operación por su naturaleza y configuración, podrían aportarse diferentes indicios y tener limitaciones propias de la operación.

De igual manera, es acertado establecer el parámetro de “razonabilidad” el cual ciertamente tiene tintes de subjetividad; pero al mismo tiempo, impide probar lo imposible e impide la carga prueba de la prueba sin límite alguno, aspectos todos ellos que se matizan justamente con los criterios de referencia.

De hecho, en la sentencia de amparo directo expediente **686/2022** resuelto el 08 de mayo de 2023,⁷ que constituye uno de los antecedentes de los criterios referidos, precisó lo siguiente:

Por eso, el estándar probatorio no puede ir más allá de lo racionalmente exigible y razonable, en tanto los contribuyentes no tendrían por qué recabar o preconstituir pruebas apriorísticamente para el caso de que eventualmente, en lo futuro, si se pone en duda la materialidad de la operación que realizó con un proveedor, pueda demostrar la materialidad con elementos de prueba formalistas o con formalidades que ni siquiera la ley del acto que regula la operación exige para celebrarla; más en el caso, si se toma en consideración la dificultad intrínseca que ello supondría cuando ha transcurrido demasiado tiempo, inclusive años, de que se recibieron los servicios o los bienes amparados por un CFDI que, en principio, era por sí mismo legalmente idóneo para documentarla y darle efectos fiscales.

Por lo tanto, partiendo de dichos criterios, se permite concluir que los estándares de prueba deben ser acordes a la razón y desde luego, acordes al tipo de operación, para analizar en cada caso, qué es lo ordinario y cómo debe probarse.

III.- CONCLUSIÓN:

El análisis vertido es un punto de partida que no de llegada, hacia un estándar probatorio que guarde adecuación y correspondencia con la realidad de las operaciones.

Lo anterior lejos de servir para materializar operaciones inexistentes, permitirá corroborar con mayor precisión y objetividad, cuándo se han pre fabricado pruebas y cuando éstas son connaturales y/o sustanciales a la propia actividad, lo que beneficia tanto a la autoridad fiscal como al contribuyente que realiza operaciones existentes.

Precisamente por ello se considera que es una aportación altamente valiosa que permitirá una mejor contextualización de los asuntos llevados a litigio, donde el punto central radique en demostrar la materialidad de las operaciones.

IV.- REFERENCIAS

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (1981). Publicado en el DOF el 31 Diciembre de 1981. Última reforma publicada en el DOF 05 de mayo de 2022. México. Recuperado de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

7 <https://www.dgej.cjf.gob.mx/internet/expedientes/ExpedienteVTipo.asp>
27 / Fiscal / diciembre / 2023





Ganancia Sin CFDI

Autor:
Mtro. Omar Sandoval Ortega

En el año 2019 una persona moral, después de múltiples gestiones logró que otra persona moral que le debía le pagara la deuda a través de una dación en pago de un terreno, la cual celebraron en escritura pública, sin embargo, la deudora enajenante nunca le emitió el CFDI correspondiente, ello a pesar de los múltiples requerimientos que le hizo.

En el año 2021, la empresa se vio en la necesidad de vender el terreno. La operación de venta se escrituró, y se pagó el mismo día de la escrituración, depositándose el precio de la venta en la cuenta bancaria de la enajenante, y expidiendo ésta el CFDI correspondiente.

La empresa registró contablemente ésta operación y declaró como ingreso acumulable la ganancia derivada de la venta del terreno, ello con fundamento en el artículo 18 fracción IV de la LISR, para lo cual, empleó el procedimiento previsto en el numeral 19 de la LISR, esto es, al precio de la venta del terreno le restó el Monto Original de la Inversión (MOI) actualizado; consideró que ese MOI es el valor que se le asignó al terreno en la escritura de dación en pago, esto es, el valor al que ascendía la deuda, pero recordando que no contaba con el CFDI de dicha operación, nos lleva a preguntarnos ¿es necesario contar con ese CFDI?

En respuesta, considero que dicha exigencia sólo es para el caso de encontrarnos ante una deducción, y no, cuando se determina una ganancia, tal y como enseguida lo explico.

El artículo 29 del CFF establece la obligación de solicitar un comprobante fiscal cuando se adquiera un bien.

Código Fiscal de la Federación

Artículo 29. Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. **Las personas que adquieran bienes**, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios, realicen pagos parciales o diferidos que liquidan saldos de comprobantes fiscales digitales por Internet, o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones **deberán solicitar el comprobante fiscal digital por Internet respectivo**. Los contribuyentes que exporten mercancías que no sean objeto de enajenación o cuya enajenación sea a título gratuito, deberán expedir el comprobante fiscal digital por Internet que ampare la operación.

(...)

Por su parte, el tercer párrafo del artículo 29-A del mismo Código, indica que las cantidades que estén amparadas en un comprobante fiscal que no reúna requisitos, **no podrán deducirse**:

Código Fiscal de la Federación


Artículo 29-A. (...)

Tercer párrafo

Las cantidades que estén amparadas en los comprobantes fiscales que no reúnan algún requisito de los establecidos en esta disposición o en el artículo 29 de este Código, según sea el caso, o cuando los datos contenidos en los mismos se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, **no podrán deducirse** o acreditarse fiscalmente.

(...)





Ahora, el artículo 25 de la LISR establece cuáles son **las deducciones** autorizadas para las personas morales; sin que en ninguna fracción encontremos prevista como concepto deducible, a la **ganancia**.

En este sentido, el legislador sólo estableció como requisito para las **deducciones**, -de conformidad con la fracción III del artículo 27- es el de estar amparadas en un comprobante fiscal.

Ley del Impuesto Sobre la Renta

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

III. Estar amparadas con un comprobante fiscal...

Sin embargo, si acudimos a la determinación y acumulación de la **ganancia** derivada de la enajenación de un terreno, veremos que la norma jamás establece que para poder restar al precio de venta, el monto original de la inversión, deba de estar soportado éste último en un **comprobante fiscal**.

Cierto, veamos el artículo 18 fracción IV en relación el 19 de la LISR, el cual establece la mecánica de determinación de la ganancia para el caso de la enajenación de terrenos.

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Artículo 18. Para los efectos de este Título, se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esta Ley, los siguientes:

IV. La ganancia derivada de la enajenación de activos fijos y terrenos, títulos valor, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito, así como la ganancia realizada que derive de la fusión o escisión de sociedades y la proveniente de reducción de capital o de liquidación de sociedades mercantiles residentes en el extranjero, en las que el contribuyente sea socio o accionista

Artículo 19. Para determinar la ganancia por la enajenación de terrenos, de títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto tratándose de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, así como de otros títulos valor cuyos rendimientos no se consideran intereses en los términos del artículo 8 de la presente Ley, de piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera y de las piezas denominadas onzas troy, los contribuyentes restarán del ingreso obtenido por su enajenación el monto original de la inversión, el cual se podrá ajustar multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se realizó la adquisición y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se realice la enajenación

Como se advierte, en el numeral 19 se señala que la ganancia se determinará restándole al ingreso obtenido por la enajenación de los terrenos o de ciertos títulos valor, el monto original de la inversión (MOI) actualizado, **sin que encontremos previsto que éste último (MOI) deba de estar soportado con un CFDI**.

Procedimiento para solicitar el CFDI

Ahora bien, independientemente de lo anterior, es aconsejable que los contribuyentes que se encuentren en esta situación (no contar con el CFDI que ampare el MOI) utilicen el aplicativo que se encuentra en la página del SAT, denominado "Solicitud de Conciliación de Factura" a que hace referencia la regla 2.7.1.45 y la ficha de trámite 304/CFF, para solicitar la intervención del SAT para que se concilie en la emisión del CFDI. Este aplicativo podría servir para **dejar constancia de que se emplearon todos los medios legales para solicitar el CFDI**. Lo anterior aún y cuando en su último párrafo se establezca que la actuación de la autoridad en su carácter de conciliadora y orientadora prevista en la regla no constituirá instancia, ni generará derechos u obligaciones distintos a los establecidos en las disposiciones fiscales.

Conciliación de quejas por facturación

2.7.1.45. Para los efectos de los artículos 29, primer párrafo y 29-A, cuarto, quinto y sexto párrafos del CFF, los contribuyentes podrán solicitar la intervención de la autoridad fiscal para que actúe como conciliadora y orientadora, cuando se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos:

- I. **No les sea expedido el CFDI correspondiente a las personas que adquieran bienes,** disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquellas a las que les hubieran retenido contribuciones, aunque ya hayan solicitado la expedición del CFDI, o bien, el CFDI carezca de algún requisito fiscal o existan errores en su contenido.

(...)

Para efectos de lo anterior, la solicitud del servicio de conciliación y orientación deberá realizarse de conformidad con lo establecido en la ficha de trámite 304/CFF “Conciliación de quejas por facturación”, contenida en el Anexo 1-A.

El contribuyente proveedor del bien o servicio, el emisor del CFDI o, en su caso, el receptor del mismo, recibirá un mensaje a través del buzón tributario o bien, del correo electrónico que la autoridad tenga registrado en donde en calidad de conciliadora y orientadora, le informe de la situación que se reporte conforme a cualquiera de las fracciones del primer párrafo de esta regla, a efecto de invitarle a que subsane la omisión, cancele los CFDI, acepte la cancelación, reexpida el CFDI o bien, realice las aclaraciones correspondientes a través del mismo servicio, de ser esto procedente.

La solicitud para que la autoridad fiscal actúe como conciliadora y orientadora, entre los emisores y los receptores de CFDI, y la aceptación de esta mediación, serán totalmente voluntarias para ambas partes.

La actuación de la autoridad en su carácter de conciliadora y orientadora prevista en esta regla no constituirá instancia, ni generará derechos u obligaciones distintas a las establecidas en las disposiciones fiscales.

CFF 29, 29-A, 33, RMF 2023 2.7.1.34., 2.7.1.35.

Puntos para abordarse en el Juicio exclusivo de fondo

Por otra parte, considero que se podría alegar, en un juicio exclusivo de fondo, que al existir una escritura pública en donde consta el monto original de la inversión del terreno, entonces no es necesario contar con el requisito formal del CFDI. Para ello sería acogerse a lo que establece el artículo 58-27 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo:

Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo

Artículo 58-27. En las sentencias que se dicten en el juicio de resolución exclusiva de fondo se declarará la nulidad de la resolución impugnada cuando:


IV. Los efectos atribuidos por la autoridad emisora al incumplimiento total, parcial o extemporáneo, de requisitos formales o de procedimiento a cargo del contribuyente resulten excesivos o desproporcionados por no haberse producido las hipótesis de causación de las contribuciones determinadas.

El punto central sería poner sobre la mesa que resulta desproporcionado que se requiera un CFDI que ampare el MOI cuando se cuenta con una escritura pública, que es el documento exigido por el Código Civil para acreditar la propiedad, amén de que no nos encontramos ante una deducción.

El CFDI depende de un tercero

De igual considero que también se debe argumentar el hecho de que la emisión de un CFDI es un acto que





depende totalmente de la voluntad de un tercero (el emisor), y que, por lo tanto, el contribuyente no tiene el imperio ni la potestad legal de obligarlo a que lo emita, esto es, escapa de su control. Este argumento puede apoyarse en lo que los tribunales han resuelto en torno a las obligaciones a cargo de terceros, tal y como se advierte del siguiente criterio:

Registro digital: 2010520 Instancia: Plenos de Circuito Décima Época Materias(s): Administrativa Tesis: PC.VIII. J/1 A (10a.) Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 24, Noviembre de 2015, Tomo II , página 1977
Tipo: Jurisprudencia

IMPUESTOS. EL DERECHO DEL CONTRIBUYENTE A SU DEVOLUCIÓN O DEDUCCIÓN CUANDO LA SOLICITE CON BASE EN COMPROBANTES FISCALES EXPEDIDOS POR TERCEROS, NO PUEDE HACERSE DEPENDER DEL CUMPLIMIENTO DE ÉSTOS A SUS OBLIGACIONES FISCALES [APLICABILIDAD DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 87/2013 (10a.) (*)].

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la citada jurisprudencia sostuvo que el hecho de que el contribuyente que expide comprobantes fiscales no haya dado aviso a la autoridad fiscal respecto a su cambio de domicilio y, por ende, no se encuentre localizable, no trae como consecuencia necesaria que éstos sean nulos o carezcan de valor probatorio, pues esa omisión, aisladamente considerada, no da lugar a la referida sanción, por no encontrarse prevista en esos términos en los artículos 27, 29 y 29-A, del Código Fiscal de la Federación. Por ello, es correcta su aplicación cuando el contribuyente solicite la devolución o deducción de impuestos con base en comprobantes fiscales expedidos por terceros, aun cuando éstos no hubieran presentado la declaración correspondiente al mes solicitado, ya que el derecho del solicitante a dicha devolución o deducción no puede **hacerse depender del cumplimiento de obligaciones que no les son imputables**, sin que tal circunstancia coarte la facultad de la autoridad para que se acredite ante ella que efectivamente se llevó a cabo la transacción, ya que se vincula con cargas probatorias del propio solicitante como es el hecho de que realmente haya realizado el pago al tercero por el servicio o por el bien que ampara la factura, y también que ese servicio o bien adquirido haya sido indispensable para la consecución de su objeto social.

PLENO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Contradicción de tesis 2/2015. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo, ambos en Materias Penal y Administrativa del Octavo Circuito. 22 de septiembre de 2015. Mayoría de cuatro votos de los Magistrados Pedro Fernando Reyes Colín, Daniel Cabello González, Santiago Gallardo Lerma y René Silva de los Santos. Disidentes: Marco Antonio Arroyo Montero y Miguel Negrete García. Ponente: Marco Antonio Arroyo Montero. Encargado del engrose: Pedro Fernando Reyes Colín. Secretaria: Susana García Martínez.

La escritura pública cumple con la función del CFDI

Otro argumento es el de considerar que la escritura pública cumple con la función principal de un CFDI, que es la de comprobar la realización de un acto jurídico determinado que tiene un impacto fiscal, ya que en la escritura se conoce las partes, precio y cosa que intervinieron en la misma.

Principio general de derecho de “a lo imposible nadie está obligado”

Por último, considero que también sería válido el argumentar que, ante la renuencia o falta de respuesta por parte del emisor del CFDI, entonces nos encontremos ante una imposibilidad de contar con el comprobante, y que, por lo tanto, sea aplicable el principio general de derecho de “a lo imposible nadie está obligado.”



Tesis del Poder Judicial de la Federación

Autor:
Abogado y Dr. Óscar Álvarez del Toro

Registro digital: 2027670, Instancia: Primera Sala, Undécima Época, Materias(s): Administrativa, Tesis: 1a./J. 181/2023 (11a.), Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tipo: Jurisprudencia

REQUISITOS PARA LAS DEDUCCIONES EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. NO CONSTITUYEN SANCIONES ADMINISTRATIVAS, POR LO CUAL NO LES RESULTA APLICABLE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD DE LAS PENAS PREVISTO EN EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

Hechos: A una sociedad mercantil le fue determinado un crédito fiscal en su calidad de sujeto directo y retenedor de los impuestos sobre la renta y al valor agregado. En consecuencia, promovió juicio de nulidad, el cual fue resuelto en el sentido de declarar la nulidad para efectos de la resolución impugnada. A fin de obtener un mayor beneficio, la contribuyente promovió juicio de amparo directo en el cual impugnó la constitucionalidad del requisito para que operen las deducciones previsto en el primer párrafo de la fracción V del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por estimarlo contrario al principio de proporcionalidad de las penas consagrado en el artículo 22 de la Constitución Federal. El Tribunal Colegiado desestimó ese planteamiento bajo la premisa de que el precepto impugnado no regula una sanción administrativa y, por ende, no le resulta aplicable el principio constitucional aludido. La quejosa interpuso recurso de revisión a fin de cuestionar ese pronunciamiento.

Criterio jurídico: La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determina que el artículo 27, fracción V, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer como requisito para que operen las deducciones el cumplir con las obligaciones establecidas en ese mismo ordenamiento en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos, no regula una sanción a la cual le resulte aplicable el principio de proporcionalidad de las penas previsto en el artículo 22 de la Constitución Federal, en su versión extensible al derecho administrativo sancionador.

Justificación: Los requisitos para acceder a las deducciones autorizadas por la ley fiscal se distinguen de una sanción administrativa porque aquéllos no se tratan de la imposición de una acción coactiva con motivo de la comisión de una conducta infractora o que se reputa como ilícita, sino que tienen como propósito condicionar la posibilidad de reducir la base gravable sobre la que se determina el impuesto sobre la renta. En otras palabras, condicionar la procedencia de las deducciones al cumplimiento de ciertos requisitos de ninguna forma entraña la previsión de tipos administrativos, que es la precondition necesaria para hablar de sanciones administrativas. En este sentido, el requisito de las deducciones previsto en el artículo 27, fracción V, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta no se encuentra inmerso en un procedimiento ejercido como una manifestación de la potestad punitiva del Estado y que pudiera derivar en la imposición de una pena o sanción a la cual le resultara aplicable el principio constitucional de proporcionalidad de las penas. Ciertamente es que el incumplimiento de los requisitos legales para acceder a una deducción puede desencadenar su rechazo por parte de la autoridad hacendaria. Sin embargo, ello no será con motivo del despliegue de un procedimiento sancionador de la ley fiscal, en el que la autoridad pretenda verificar la actualización de algún tipo administrativo que detone el reproche o sanción administrativa por la comisión de un acto ilícito, en aras de salvaguardar el orden público y el interés general. Luego, si bien el acceso a la deducción puede verse impedido cuando no se cumplen las condiciones o requisitos exigidos por la ley fiscal, ello no se traduce en la regulación de sanciones administrativas, sino en la consecuencia lógica y natural de que el contribuyente no haya cumplimentado los requisitos que el legislador dispuso para que válidamente estuviera en condiciones de disminuir su carga fiscal.

PRIMERA SALA.

Amparo directo en revisión 2310/2023. Materiales, Ingeniería y Construcción, S.A. de C.V. 27 de septiembre de 2023. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, Juan Luis González Alcántara Carrancá, Jorge Mario Pardo Rebolledo y de la Ministra Ana Margarita Ríos Farjat. Ausente: Ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Ponente: Ministro Juan Luis González Alcántara Carrancá. Secretario: Víctor Manuel Rocha Mercado.

Tesis de jurisprudencia 181/2023 (11a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de quince de noviembre de dos mil veintitrés.

Esta tesis se publicó el viernes 17 de noviembre de 2023 a las 10:28 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del día hábil siguiente, 21 de noviembre de 2023, para los efectos previstos en el punto noveno del Acuerdo General Plenario 1/2021.

Registro digital: 2027641, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Undécima Época, Materias(s): Administrativa, Tesis: I.4o.A.44 A (11a.) ,Fuente: Semanario Judicial de la Federación.

Tipo: Aislada

IMPUESTO SOBRE NÓMINAS. LOS REGISTROS CONTABLES QUE EL CONTRIBUYENTE IDENTIFIQUE COMO PROVISIONES POR CONCEPTO DE “AGUINALDO” CORRESPONDIENTES A LOS MESES DE ENERO A NOVIEMBRE DE UN EJERCICIO FISCAL, NO DEBEN CONSIDERARSE PARA DETERMINAR LA BASE GRAVABLE DE ESE TRIBUTOS, PUES CONFORME A LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO, ESA PRESTACIÓN SOCIAL SE EROGA EN DICIEMBRE.

Hechos: En ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad hacendaria de la Ciudad de México determinó un crédito fiscal a la quejosa, por la existencia de diferencias en el pago del impuesto sobre nóminas correspondiente a un ejercicio fiscal, bajo la apreciación de que no declaró el total de las remuneraciones al trabajo personal subordinado erogadas, pues de los registros mensuales se advirtió que de enero a noviembre, contablemente se obtuvieron cantidades por concepto de aguinaldo y, por tanto, formaban parte de la base de esa contribución. La contribuyente demandó su nulidad y el Tribunal de Justicia Administrativa de la Ciudad de México reconoció la validez de la resolución impugnada. Inconforme, promovió juicio de amparo directo, argumentando que los registros mensuales identificados por concepto de aguinaldo tienen el carácter de provisiones y que, por tanto, no debieron ser considerados para efectos de integrar la base del impuesto sobre nóminas, pues esa prestación se eroga hasta el mes de diciembre.


Criterio jurídico: Este Tribunal Colegiado de Circuito establece que como el impuesto sobre nóminas constituye un tributo indirecto que grava los pagos en dinero o en especie que por concepto de remuneración al trabajo eroga el patrón, el hecho imponible se actualiza hasta que se paga, por lo que cuando un contribuyente dentro de su contabilidad lleve a cabo registros por concepto de “aguinaldo” correspondientes a los meses de enero a noviembre, identificados como provisiones, la base gravable del impuesto respectivo debe tomarse en cuenta hasta que efectivamente se efectúa la erogación respectiva (diciembre).

Justificación: Lo anterior, porque de acuerdo con los elementos esenciales del impuesto sobre nóminas, en términos de los artículos 156, 158 y 159 del Código Fiscal de la Ciudad de México, ese tributo es indirecto y tiene por objeto gravar los pagos en dinero o en especie que por concepto de remuneración al trabajo tiene que erogar el patrón, momento en que se actualiza el hecho imponible. Así, para determinar la base del impuesto relativo en aquellos casos en que un contribuyente dentro de su contabilidad identifique los registros mensuales por concepto de aguinaldo de los meses de enero a noviembre de un ejercicio fiscal, no podrá considerarse que el hecho imponible se actualiza en cada uno de esos meses, sino hasta que se realiza efectivamente la erogación por esa prestación social, por lo que en esos supuestos, los registros mensuales únicamente pueden tener el carácter de provisiones. Ahora bien, aunque el aguinaldo es parte integrante del salario, no constituye una erogación regular u ordinaria, pues su pago se realiza en el mes de diciembre de cada año, conforme al artículo 87 de la Ley Federal del Trabajo, ya que de la exposición de motivos de 12 de diciembre de 1968 deriva que la obligación de pagar esa prestación social es para que los trabajadores tengan un ingreso adicional para hacer frente a los gastos extraordinarios de las festividades y vacaciones de diciembre. Por tanto, el deber de pagar el impuesto sobre nóminas por concepto de aguinaldo se actualiza hasta que éste se paga, lo cual por disposición legal debe ser en el mes de diciembre y no en un momento anterior; estimar lo contrario implicaría desconocer la naturaleza de esa prestación social.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 280/2023. Refrigeración Ojeda, S.A. de C.V. 13 de julio de 2023. Unanimidad de votos. Ponente: Patricio González-Loyola Pérez. Secretario: Carlos Luis Guillén Núñez.





Esta tesis se publicó el viernes 17 de noviembre de 2023 a las 10:28 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

Registro digital: 2027864, Instancia: Plenos Regionales, Undécima Época, Materias(s): Común, Administrativa, Tesis: PR.A.CS. J/31 A (11a.), Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tipo: Jurisprudencia

IMPUESTO SOBRE LA RENTA. EL ARTÍCULO 27, FRACCIÓN XV, INCISO B), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 12 DE NOVIEMBRE DE 2021, TIENE NATURALEZA AUTOAPLICATIVA.

Hechos: Los Tribunales Colegiados de Circuito contendientes conocieron de recursos de revisión interpuestos contra sentencias dictadas en juicios de amparo en los que se reclamó la inconstitucionalidad del artículo 27, fracción XV, inciso b), de la Ley del Impuesto sobre la Renta, reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 12 de noviembre de 2021, y mientras uno de los Tribunales Colegiados afirmó que el artículo reclamado revestía naturaleza autoaplicativa, por lo que para la procedencia del juicio de amparo indirecto en su contra, bastaba con que la parte quejosa acreditara ubicarse en la hipótesis normativa que ahí se preveía; el otro Tribunal Colegiado afirmó que la norma era heteroaplicativa, y que para poder acudir a la instancia constitucional, la parte quejosa debía acreditar el cumplimiento de los requisitos que ahí se preveían y la existencia de una negativa de deducción emitida por autoridad competente (acto concreto de aplicación).

Criterio jurídico: El Pleno Regional en Materia Administrativa de la Región Centro-Sur, con residencia en Cuernavaca, Morelos, determina que el artículo 27, fracción XV, inciso b), de la Ley del Impuesto sobre la Renta, reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 12 de noviembre de 2021, tiene naturaleza autoaplicativa.

Justificación: El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al emitir la jurisprudencia P./J. 55/97, de rubro: “LEYES AUTOAPLICATIVAS Y HETEROAPLICATIVAS. DISTINCIÓN BASADA EN EL CONCEPTO DE INDIVIDUALIZACIÓN INCONDICIONADA.”, señaló que para distinguir las leyes autoaplicativas de las heteroaplicativas se debe acudir al concepto de individualización incondicionada de las mismas, el cual constituye un elemento de referencia objetivo que permite conocer, en cada caso concreto, si los efectos de la disposición legal ocurren en forma condicionada o incondicionada, siendo esta condición el acto que se requiere para que la ley adquiera individualización. Así, el Alto Tribunal concluyó que una ley es autoaplicativa o de individualización incondicionada cuando impone obligaciones desde su nacimiento, sin necesidad de que se actualice condición alguna, es decir, cuando crea, modifica o extingue una determinada situación jurídica con su entrada en vigor; en cambio, se trata de una ley heteroaplicativa o de individualización condicionada, cuando impone obligaciones de hacer o de no hacer que no surgen en forma automática con su entrada en vigor, sino que para actualizar el perjuicio se requiere de un acto diverso que condicione su aplicación. Bajo ese orden de ideas, se determina que el artículo 27, fracción XV, inciso b), de la Ley del Impuesto sobre la Renta, reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 12 de noviembre de 2021 tiene naturaleza autoaplicativa, pues desde su entrada en vigor modificó el esquema que preveía la ley para deducir las pérdidas derivadas de créditos incobrables superiores a treinta mil unidades de inversión (UDIS), con una notoria imposibilidad de cobro, e impuso una obligación de hacer a las personas contribuyentes que pretendan deducir este tipo de pérdidas, consistente en proseguir el curso de un juicio hasta obtener una resolución definitiva de la autoridad competente con la que demuestren que agotaron las gestiones de cobro o, en su caso, que fue imposible ejecutar la resolución favorable respectiva, sin que se requiera de la existencia de un acto de aplicación para que se concreten sus consecuencias.

PLENO REGIONAL EN MATERIA ADMINISTRATIVA DE LA REGIÓN CENTRO-SUR, CON RESIDENCIA EN CUERNAVACA, MORELOS.

Contradicción de criterios 70/2023. Entre los sustentados por los Tribunales Colegiados Cuarto y Sexto, ambos en Materia Administrativa del Tercer Circuito. 13 de septiembre de 2023. Tres votos de las Magistradas Ana Luisa Mendoza Vázquez y Silvia Cerón Fernández, y del Magistrado Arturo Iturbe Rivas (presidente). Ponente:

Magistrada Silvia Cerón Fernández. Secretaria: Ana Laura Santana Valero.

Esta tesis se publicó el viernes 15 de diciembre de 2023 a las 10:27 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del día hábil siguiente, 2 de enero de 2024, para los efectos previstos en el punto noveno del Acuerdo General Plenario 1/2021.

Registro digital: 2027868, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Undécima Época, Materias(s): Administrativa, Tesis: II.3o.A.32 A (11a.), Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tipo: Aislada

LEGITIMACIÓN EN EL RECURSO DE REVISIÓN FISCAL. DEBE ANALIZARSE CONFORME A LA NORMA VIGENTE AL MOMENTO DE SU INTERPOSICIÓN.

Hechos: La subdirectora de lo Contencioso, titular de Asuntos Contenciosos, en suplencia por ausencia del titular de la Dirección Normativa de Procedimientos Legales y del titular de Asuntos Pensionarios, todos del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE), interpuso recurso de revisión fiscal durante la vigencia del estatuto orgánico de dicho instituto abrogado, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de febrero de 2019; sin embargo, este órgano jurisdiccional lo desechó por falta de legitimación.

Criterio jurídico: Este Tribunal Colegiado de Circuito determina que la legitimación de la autoridad recurrente en el recurso de revisión fiscal debe analizarse conforme a la norma vigente al momento de su interposición y no en términos de una posterior de donde se advierta su existencia.

Justificación: Lo anterior, porque la legitimación es un presupuesto procesal que debe analizarse de oficio por el Tribunal Colegiado de Circuito. Ahora bien, en la tesis de jurisprudencia 2a./J. 68/2022 (11a.), la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que el cargo que ostenta la autoridad recurrente es inexistente, por lo tanto, carece de legitimación en el recurso de revisión fiscal; sin que se inadvierta que el 6 de enero de 2023 (con posterioridad a que aquél se interpuso) se publicó en dicho medio de difusión oficial el Acuerdo 3.02.E.2022 de la Junta Directiva por el que se aprueba el estatuto orgánico del instituto referido; no obstante, dicha figura no puede sobrevenir de una norma posterior, pues cualquier modificación a aquella de donde derive su legitimación no da lugar a que el medio de impugnación interpuesto con antelación a su vigencia sea procedente.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Revisión administrativa (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo) 291/2022. Subdirectora de lo Contencioso, titular de Asuntos Contenciosos, en suplencia por ausencia del titular de la Dirección Normativa de Procedimientos Legales y del titular de Asuntos Pensionarios, todos del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado. 8 de junio de 2023. Unanimidad de votos. Ponente: David Cortés Martínez. Secretario: Jesús Ricardo Añorve Calzada.

Esta tesis se publicó el viernes 15 de diciembre de 2023 a las 10:27 horas en el Semanario Judicial de la Federación.


TESIS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

IX-CASR-OR2-3

DEDUCCIONES. CORRESPONDE AL CONTRIBUYENTE LA OBLIGACIÓN DE APORTAR LA DOCUMENTACIÓN NECESARIA Y SUFICIENTE PARA DEMOSTRAR LA PROCEDENCIA DE LA DEDUCCIÓN POR CHEQUES NOMINATIVOS Y QUE ESTOS CONTENGAN LOS REQUISITOS DE LEY.-

De conformidad con lo establecido en el artículo 31, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2013, se considera deducción autorizada cuando los pagos que excedan de cierta cantidad se efectúen, entre otras formas, mediante cheque nominativo, el cual debe contener la leyenda "para abono en cuenta del





beneficiario”. En ese sentido, corresponde al contribuyente demostrar ante la autoridad fiscal, que tal deducción es procedente, debiendo exhibir la documentación que así lo justifique, como lo son los mencionados cheques, o en su caso, sus estados de cuenta bancarios o la información que le proporcione la institución bancaria, siendo incorrecto arrojar la carga de la prueba a la autoridad fiscal, pues al contribuyente es a quien le interesa se reconozcan esas deducciones y no al fisco, por lo que al no lograr probarlo, lo procedente es el rechazo de esas deducciones.

Cumplimiento de Ejecutoria en el Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1712/19-12-02-2.- Resuelto por la Segunda Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el 26 de enero de 2022, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Antonio Miranda Morales.- Secretario: Lic. Gerardo Martínez Hernández.

R.T.F.J.A. Novena Época. Año II. No. 23. Noviembre 2023. p. 381

IX-CASR-NCIV-5

LA REGLA 3.9.5. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL VIGENTE EN EL EJERCICIO 2015 ESTABLECE UN BENEFICIO PARA LOS CONTRIBUYENTES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA, AL CUAL PUEDEN ACOGERSE SIN REALIZAR UNA PETICIÓN EXPRESA A LA AUTORIDAD FISCALIZADORA.-

El principio de seguridad jurídica converge en la idea de que las normas deben contener los elementos necesarios que regulen las relaciones entre autoridades y gobernados, de modo que la autoridad no incurra en arbitrariedades y el gobernado pueda hacer valer sus derechos. Bajo ese contexto, si en la Regla 3.9.5. de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente en el ejercicio 2015, aduce la conjugación del verbo “poder” en su modalidad de “podrán” lo que denota una facultad o potencia de hacer o no hacer, siendo en el caso obtener y conservar documentación comprobatoria en materia de precios de transferencia o no hacerlo cuando se trate de partes relacionadas. En ese sentido, si en dicha regla no existe ninguna oración o enunciado que establezca la obligación al contribuyente de realizar alguna manifestación a través de un proceso de aclaración o solicitud de haber optado por la elección del beneficio previsto en la misma, entonces no es dable que la autoridad que ejerce facultades de comprobación requiera al contribuyente revisado una petición expresa, pues los únicos requisitos señalados para acceder al beneficio en cuestión, son haber celebrado operaciones con partes relacionadas residentes en México y realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00, así como aquellas cuyos ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho ejercicio de \$3'000,000.00, sin que la regla en cuestión haya establecido un procedimiento especial para comunicar dicha aclaración o solicitud; por lo que no es válido que la autoridad demandada pretenda imponer un requisito que no está expresamente previsto en la regla administrativa de carácter general, pues ello podría tener como consecuencia que, al no efectuar la solicitud o aclaración referida, pierda el beneficio fiscal o prerrogativa establecido en dicha regla.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 486/22-23-01-1.- Resuelto por la Sala Regional del Norte-Centro IV y Auxiliar del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el 9 de febrero de 2023, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Juan Pablo Garduño Venegas.- Secretario: Lic. Alfonso Valenzuela Cisneros.

R.T.F.J.A. Novena Época. Año II. No. 23. Noviembre 2023. p. 387

VIII-CASR-NCIV-3

IMPUESTO SOBRE LA RENTA. EL SUBSIDIO PARA EL EMPLEO NO ES ACUMULABLE NI PUEDE SER DISMINUIDO DEL IMPORTE DE LAS DEDUCCIONES ACREDITABLES DE LOS TRABAJADORES POR NO TRATARSE DE UNA REMUNERACIÓN AL TRABAJO PERSONAL SUBORDINADO.-

De conformidad con la tesis aislada 2a. XXXVII/2009, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro es: “SUBSIDIO PARA EL EMPLEO. TIENE NATURALEZA DE ESTÍMULO FISCAL Y, POR ELLO, NO LE RESULTAN APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD”, el subsidio para el empleo dispuesto en el artículo Décimo, fracción I, del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre

la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, es un estímulo fiscal otorgado a favor de los trabajadores que menor ingreso generan por su trabajo personal y subordinado, que tiene por objeto aumentar sus ingresos disponibles a través del importe entregado en efectivo por ese concepto, en caso de que el subsidio al empleo sea mayor al impuesto sobre la renta a su cargo, o bien, a través del no pago de dicho impuesto o de su disminución. En tal virtud, dada la naturaleza del subsidio al empleo, los ingresos que por este concepto perciban los trabajadores no serán acumulables, ni formaran parte del cálculo de la base gravable de cualquier otra contribución, ni podrán ser disminuidos del importe de las deducciones acreditables de los trabajadores por no tratarse de una remuneración al trabajo personal subordinado, pues ello rompería con el principio de subsidio estatal y, en consecuencia, le generaría al trabajador una carga que limitaría el beneficio del acreditamiento y, contrario a su intención, una disminución de los ingresos al trabajador.



Juicio Contencioso Administrativo Núm. 820/19-23-01-1.- Resuelto por la Sala Regional del Norte-Centro IV y Auxiliar en Materia de Pensiones Civiles del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el 28 de enero de 2020, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Juan Pablo Garduño Venegas.- Secretario: Lic. Alfonso Valenzuela Cisneros.

R.T.F.J.A. Novena Época. Año II. No. 23. Noviembre 2023. p. 397

VIII-CASR-NCIV-4

DOCUMENTOS DIGITALES CON FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA O SELLO DIGITAL. BASTA QUE SE VERIFIQUE CON UNA DE LAS OPCIONES QUE ESTABLECE LA REGLA 2.12.3. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2020, PARA QUE SEA LEGAL.-Del contenido de los artículos 134 fracción I, 38 fracción V, 17-D párrafos tercero, cuarto y décimo, 17-I y 17-K del Código Fiscal de la Federación puede advertirse que, tratándose de las notificaciones de los actos administrativos notificados por buzón tributario, el legislador previó la validez de los documentos electrónicos con firma electrónica o sello digital siempre que se encuentren amparados con un certificado vigente que pueda garantizar la integridad del documento, aunado a que la autoría del mismo pueda ser verificable mediante el método de remisión al documento original; siendo la Regla 2.12.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020, la que establece el procedimiento de verificación comprobación de integridad y autoría de documentos firmados con e.firma del funcionario competente o con sello digital, señalándose dos opciones de verificación: 1) Mediante el uso de un software que permita leer su código de barras bidimensional; y 2) A través de internet en el Portal del SAT. Por tanto, al ser opcional el procedimiento de verificación de integridad y autoría de documentos, es suficiente que se acredite al menos una de ellas para tener como válido el método de remisión al documento original con la clave pública del autor que establece los artículos 17-I y 38, tercer a sexto párrafos del Código Fiscal de la Federación, por lo que si alguna de ellas no pudiera verificarse resulta una ilegalidad no invalidante.


Juicio Contencioso Administrativo Núm. 536/20-23-01-1.- Resuelto por la Sala Regional del Norte-Centro IV y Auxiliar del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el 3 de mayo de 2021, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Juan Pablo Garduño Venegas.- Secretario: Lic. Alfonso Valenzuela Cisneros.

R.T.F.J.A. Novena Época. Año II. No. 23. Noviembre 2023. p. 398

VIII-CASR-NCIV-5

DOCUMENTOS DIGITALES CON FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA O SELLO DIGITAL. SU VERIFICACIÓN MEDIANTE EL USO DE UN SOFTWARE QUE PERMITA LEER SU CÓDIGO DE BARRAS BIDIMENSIONAL.-Del contenido de los artículos 134, fracción I, 38, fracción V, 17-D, párrafos tercero, cuarto y décimo, 17-I y 17-K del Código Fiscal de la Federación puede advertirse que, tratándose de las notificaciones de los actos administrativos notificados por buzón tributario, el legislador previó la validez de los documentos electrónicos con firma electrónica o sello digital siempre que se encuentren amparados con un certificado vigente que pueda garantizar la integridad del documento, aunado a que la autoría del mismo pueda ser verificable mediante el método de remisión al documento original; siendo la Regla 2.12.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal para





2020, la que establece el procedimiento de verificación, comprobación de integridad y autoría de documentos firmados con e.firma del funcionario competente o con sello digital, señalándose dos opciones de verificación: 1) Mediante el uso de un software que permita leer su código de barras bidimensional; y 2) A través de internet en el Portal del SAT. En este orden de ideas, por lo que refiere a la primera opción, si bien en la regla de referencia no se menciona cuál es el software que permita leer el código de respuesta rápida, ello no se considera que deje al contribuyente en un estado de indefensión, en tanto que en el sistema de mercado existe una gran cantidad de software o dispositivos que tienen por objetivo leer los códigos aludidos, por lo que el gobernado que desee verificar la integridad y autoría de documentos firmados con e.firma puede hacerlo con cualquiera de las herramientas tecnológicas que estén a su alcance; por tanto, en términos del artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles, no basta que el contribuyente afirme que de la regla no se advierte cuál es el software que permita leer los códigos aludidos, sino se desprende que hubiera señalado que realizó el intento de verificación y, en su caso, con cuál software no le permitió el acceso.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 536/20-23-01-1.- Resuelto por la Sala Regional del Norte-Centro IV y Auxiliar del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el 3 de mayo de 2021, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Juan Pablo Garduño Venegas.- Secretario: Lic. Alfonso Valenzuela Cisneros.

R.T.F.J.A. Novena Época. Año II. No. 23. Noviembre 2023. p. 400

VIII-CASR-NCIV-6

GASTOS O COMPRAS GENERALES QUE EN EL EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN UTILIZA LA AUTORIDAD PARA DETERMINAR EL COSTO DE VENTA, DEBEN CUMPLIR CON LOS REQUISITOS DE LEY PARA SU DEDUCCIÓN.-El principio de autodeterminación establecido en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, permite que sea el propio contribuyente quien precise los ingresos y deducciones que tenga dentro de los periodos declarados, a fin de determinar la base gravable y efectuar los pagos respectivos; con independencia de que, en ejercicio de las facultades de comprobación la autoridad fiscalizadora proceda a determinar los impuestos respectivos. No obstante lo anterior, si en el periodo revisado el contribuyente señala que no tuvo deducciones y derivado de las facultades de comprobación, la autoridad determina el costo de venta o enajenación de mercancías en términos del artículo 91 primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2008, considerando los gastos o compras generales que realizó el contribuyente en el ejercicio revisado, ello no implica que dichas erogaciones constituyan en automático una deducción, sino que dicha categoría está condicionada a que cumpla con los requisitos estipulados en los artículos 29, 29-A del Código Fiscal de la Federación con relación a los artículos 31, 123 y 125 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2008.

Cumplimiento de Ejecutoria dictado en el Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1139/13-23-01-1.- Resuelto por la Sala Regional del Norte-Centro IV y Auxiliar del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el 1 de junio de 2021, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Juan Pablo Garduño Venegas.- Secretario: Lic. Alfonso Valenzuela Cisneros.

R.T.F.J.A. Novena Época. Año II. No. 23. Noviembre 2023. p. 402

VIII-CASR-NCIV-7

SALDO A FAVOR. AL EJERCER FACULTADES DE COMPROBACIÓN LA AUTORIDAD NO SE ENCUENTRA OBLIGADA A DEVOLVERLO SI EL CONTRIBUYENTE NO LO DECLARÓ.-De conformidad con el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el pago mensual del impuesto de referencia será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes por el que se efectúa el pago y las cantidades por las que proceda el acreditamiento, en cuyo caso, el contribuyente disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, el impuesto que se le hubiere retenido en dicho mes. Por otra parte, el artículo 5-D de la Ley en comento, dispone que el impuesto se calculará por cada mes de calendario y los contribuyentes efectuarán el pago del impuesto correspondiente mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago y que el impuesto retenido y enterado, podrá ser acreditado en la declaración de pago mensual siguiente a la declaración en la



que se haya efectuado el entero de la retención. Así, el supuesto de devolución del saldo a favor es que el contribuyente lo haya señalado en sus declaraciones mensuales, pero si este manifestó en ceros tanto los actos o actividades como el impuesto acreditable, no procede su devolución, pues aunque la autoridad haya ejercido facultades de comprobación del que derivó que el impuesto acreditable es mayor que el impuesto determinado, únicamente tienen por objeto verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y no el de reconocerle derechos subjetivos al contribuyente, pues aunque el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, establece que la devolución debe de hacerse de oficio al ser una facultad reglada y no discrecional, esto se actualiza una vez que la actora haya presentado sus declaraciones o cuando existan cantidades pagadas indebidamente; lo que no resulta obstáculo para que, una vez que el actor presente las declaraciones respectivas, solicite el saldo a favor que resulte de la mecánica del cálculo que establece el artículo 5-D de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 142/21-23-01-1.- Resuelto por la Sala Regional del Norte-Centro IV y Auxiliar del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el 1 de julio de 2021, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Juan Pablo Garduño Venegas.- Secretario: Lic. Alfonso Valenzuela Cisneros.

R.T.F.J.A. Novena Época. Año II. No. 23. Noviembre 2023. p. 403

IX-P-SS-286

BLOQUEO DE CUENTAS BANCARIAS POR LA UNIDAD DE INTELIGENCIA FINANCIERA DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. CUANDO SE TRATE DE UNA CUENTA DONDE EL ACTOR RECIBA LA PENSIÓN OTORGADA Y LAS PRESTACIONES QUE DE ELLA DERIVAN, ES EXTENSIVO EL PRINCIPIO DE INEMBARGABILIDAD DE LAS PENSIONES.- El artículo 51 de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores al Servicio del Estado establece que, las pensiones son inembargables, salvo las hipótesis establecidas expresamente en dicho numeral, a saber: 1) para hacer efectiva la obligación de ministrar alimentos por mandamiento judicial y 2) para exigir el pago de adeudos con el Instituto. Por su parte, el artículo 115, noveno párrafo, de la Ley de Instituciones de Crédito prevé que las instituciones de crédito deberán suspender de forma inmediata la realización de actos, operaciones o servicios con los clientes o usuarios que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (a través de la Unidad de Inteligencia Financiera) les informe mediante una lista de personas bloqueadas que tendrá el carácter de confidencial; lo que se traduce, en el bloqueo de las cuentas bancarias a nombre de las personas que se encuentren en dicho listado y, por ende, en el impedimento o imposibilidad de utilizar los recursos que se encuentran en las referidas cuentas. Luego entonces, haciendo una analogía o equiparando los efectos de la inembargabilidad de las pensiones, se concluye que dicha protección se hace extensiva a la cuenta o cuentas bancarias que hayan sido bloqueadas por parte de la Unidad de Inteligencia Financiera de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y, en las cuales, se le deposite al actor la pensión otorgada, así como las prestaciones que de ella derivan. Ello, a fin de garantizar al pensionado su derecho al mínimo vital, al pertenecer a una clase de sujetos que se encuentran en una situación especial de vulnerabilidad para allegarse de recursos materiales que garanticen ese sostenimiento. No obstante, lo anterior la referida Unidad de Inteligencia Financiera de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en uso de las facultades previstas en el artículo 15 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, deberá establecer los mecanismos o las medidas pertinentes, a fin de que la entidad financiera, le informe de ser el caso, sobre la existencia de depósitos distintos a la pensión y demás prestaciones que de ella deriven.


REITERACIÓN QUE SE PUBLICA:

IX-P-SS-286

Cumplimiento de Ejecutoria relativo al Juicio Contencioso Administrativo Núm. 14949/21-17-14-1/717/22-PL-03-04.- Resuelto por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 20 de septiembre de 2023, por mayoría de 8 votos a favor y 1 voto con los puntos resolutivos.- Magistrado Ponente: Rafael Anzures Uribe.- Secretaria: Lic. Ana María Reyna Ángel.
(Tesis aprobada en sesión de 20 de septiembre de 2023)

R.T.F.J.A. Novena Época. Año II. No. 23. Noviembre 2023. p. 191





IX-P-2aS-252

IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN. DETERMINACIÓN DE SU BASE GRAVABLE TRATÁNDOSE DE VEHÍCULOS USADOS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA.-En términos de lo dispuesto por el artículo 64, de la Ley Aduanera, la base gravable del impuesto general de importación será el valor en aduana de las mercancías; es decir, el valor de transacción de esta y cuando dicho valor no pueda ser determinado, se aplicarán en orden sucesivo y por exclusión, los métodos de valoración contemplados en el artículo 71 de la mencionada Ley. Sin embargo, tratándose de vehículos usados, el último párrafo del artículo 78 de la Ley Aduanera establece un procedimiento específico en materia de valoración, señalando que la base gravable será la cantidad que resulte de aplicar al valor de un vehículo nuevo, de características equivalentes, del año modelo que corresponda al ejercicio fiscal en el que se efectúe la importación, una disminución del 30% por el primer año inmediato anterior, sumando una disminución del 10% por cada año subsecuente, sin que en ningún caso exceda del 80%. Razón por la cual, en el caso en específico que se describe, la autoridad no se encuentra obligada a aplicar los métodos de valoración previstos en los artículos 64 y 71 de la Ley Aduanera, en orden sucesivo y por exclusión. No obstante lo anterior, la autoridad debe realizar de forma exhaustiva una comparación de las características del vehículo embargado (según las descritas en el inventario correspondiente) con respecto a las características del vehículo nuevo que tome en consideración para determinar el valor del vehículo usado, para arribar a la conclusión de que se trata de vehículos equivalentes, debiendo considerar no sólo la marca y modelo, sino también otras características como las particularidades del equipamiento, es decir, sistema de entretenimiento, pasajeros, asientos de piel, rines, sensor de detección en reversa, cámara de reversa, freno de mano eléctrico, monitor de asistencia de cambio de carril, bolsas de aire, asistencia a la estabilidad del vehículo, si era el de lujo o austero, y que sea comercialmente equivalente en cuanto a calidad y precio, para que la valoración cumpla con la exigencia constitucional de la suficiente motivación del acto de autoridad.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 278/21-02-01-6/1022/22-S2-10-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 16 de febrero de 2023, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Carlos Mena Adame.- Secretaria: Lic. Rosalía Álvarez Salazar.

(Tesis aprobada en sesión de 7 de septiembre de 2023)

R.T.F.J.A. Novena Época. Año II. No. 23. Noviembre 2023. p. 231

IX-P-1aS-136

RESPONSABLE SOLIDARIO. SI EL DEUDOR PRINCIPAL SE ENCUENTRA COMO NO LOCALIZABLE EN SU DOMICILIO FISCAL, DEBERÁ NOTIFICÁRSELE EL REQUERIMIENTO DE PAGO POR BUZÓN TRIBUTARIO, PREVIO A REQUERIR EL PAGO DEL CRÉDITO AL RESPONSABLE SOLIDARIO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2021).-En términos del artículo 26, fracción III, segundo párrafo, y fracción X, inciso e), del Código Fiscal de la Federación, se actualiza la responsabilidad solidaria, entre otros casos, cuando al requerirse el pago del crédito fiscal al deudor principal, este se encuentra como no localizable en su domicilio fiscal. Asimismo, de conformidad con el tercer párrafo del artículo 137 del Código Fiscal Federal vigente en 2021, ante la imposibilidad de notificar de forma personal dicho requerimiento de pago al contribuyente, la autoridad se encuentra constreñida a notificar tanto el acta de requerimiento de pago, como la diligencia de embargo, por buzón tributario. En consecuencia, si la autoridad fiscal es omisa en cumplir con tal obligación, no se actualiza el supuesto de responsabilidad solidaria, toda vez que es ineludible agotar en todas sus etapas las secuelas procesales del procedimiento de ejecución establecidas en ley, para generar certeza que efectivamente se requirió el pago al acreedor original, y que en virtud de no localizarlo no fue posible garantizar el interés fiscal.

PRECEDENTE:

IX-P-1aS-110

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2787/21-17-14-3/1036/22-S1-02-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 13 de septiembre de 2022, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrada Ponente: Nora Elizabeth Urby Genel.- Secretaria: Lic. Brenda Virginia Alarcón Antonio.

(Tesis aprobada en sesión de 23 de mayo de 2023)

R.T.F.J.A. Novena Época. Año II. No. 19. Julio 2023. p. 7

REITERACIÓN QUE SE PUBLICA:

IX-P-1aS-136

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1496/20-03-01-7/1042/23-S1-05-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 26 de septiembre de 2023, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Julián Alfonso Olivas Ugalde.- Secretaria: Lic. Norma Hortencia Chávez Domínguez.

(Tesis aprobada en sesión de 26 de septiembre de 2023)

R.T.F.J.A. Novena Época. Año II. No. 23. Noviembre 2023. p. 229





Restricción temporal de Certificados de Sellos Digital



*Autor:
José Ángel Castillo Torres*

En la actualidad el CFDI se ha convertido en una herramienta fundamental en el proceso de fiscalización de los contribuyentes, por medio de su expedición un CFDI otorga información relevante a la autoridad fiscal, y a través de la utilización de cierto software es posible compulsar la información obtenida mediante otros medios y así detectar inconsistencias en el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

En este caso, los CFDI son fundamentales para la operación de las entidades económicas ya que, al no poder emitir CFDI, es un hecho que su operación se detendría y por lo tanto la afectación económica sería muy grave. Para emitir CFDI es necesario que los contribuyentes cuenten con certificados digitales o la E firma, sin embargo, existen ciertas causales que pueden generar que la autoridad fiscal pueda restringir los certificados digitales o la E firma de manera temporal, hasta que el contribuyente aclare las irregularidades detectadas, en caso de no ser así, los certificados serán cancelados de manera definitiva. Existen ciertas causales previstas en el artículo 17-H del código fiscal de la federación y que nos menciona cuándo quedan sin efectos los certificados digitales, en dichas causales las más comunes por las que puede quedar sin efectos los certificados son:

- Lo solicite el contribuyente
- Fallezca el contribuyente
- Se disuelvan o liquiden las personas morales
- Mediante resolución judicial
- Se dañe el dispositivo tecnológico que contenía los certificados
- Exista un riesgo real de la confidencialidad de los archivos
- Transcurra el plazo de su vigencia


Aunque estas causales son muy relevantes, son hipótesis muy concretas; sin embargo, la causa que me gustaría hacer hincapié es la que se describe en la fracción X, que nos menciona que una vez que se agote el procedimiento del artículo 17-H bis y no se hayan desvirtuado las irregularidades, se procederá a la suspensión definitiva de los certificados digitales. La implementación del artículo 17-H bis se originó debido a que antes de la reforma del 2020 la autoridad fiscal podía dejar sin efectos de manera definitiva los certificados digitales, violentando así el derecho de audiencia que tiene el contribuyente.

Mediante la aplicación del artículo 17-H bis, el contribuyente puede ejercer su derecho de audiencia y aclarar las irregularidades detectadas por la autoridad fiscal. Aunque en el artículo solo se incluyen XI fracciones, se debe de analizar a profundidad cada una de ellas, ya que existen más de 250 razones que pueden dar origen a que la autoridad fiscal pueda restringir los certificados digitales.

El primer punto que toma en cuenta la autoridad fiscal para restringir de manera temporal los certificados digitales es que el contribuyente estando obligado a presentar su declaración anual omita su presentación transcurrida un mes a la fecha, o que omita la presentación en un ejercicio fiscal de dos o más declaraciones ya sean definitivas o provisionales sin importar si lo hace de manera consecutiva o no. Este es un punto clave que los profesionistas de esta materia debemos de tomar en cuenta, ya que, algunos piensan que el no presentar las declaraciones provisionales no tiene gran repercusión ya que el impuesto se causa de manera anual en el caso del ISR, sin embargo, es claro que al momento de que las leyes fiscales establecen una obligación adjetiva como la presentación de declaraciones provisionales se deben de cumplir en tiempo y forma, porque de no ser así puede dar origen a infracciones o en este caso a la restricción de certificados digitales.

En el caso de los contribuyentes que tributen bajo el régimen simplificado de confianza si omiten la presentación de 3 o más pagos mensuales, así como la presentación de la declaración anual se le podrán restringir los certificados digitales. Es importante que quede claro que, aunque para el ejercicio 2022 dichos contribuyentes contaron con el beneficio de no presentar ninguna declaración mensual siempre y cuando se presentara la declaración anual. Para este ejercicio 2023 ya no existe esa facilidad, por lo tanto, si omiten la presentación de





los pagos mensuales, además de que saldrán del régimen por incumplimiento de sus obligaciones fiscales, la autoridad les podrá restringir los certificados digitales.

La autoridad también podrá restringir los certificados digitales cuando mediante el uso de sus facultades se considere que el contribuyente no puede ser localizado. En el tema de que los contribuyentes se consideren “No localizados” puede ocasionar bastantes problemas en el ámbito administrativo e incluso algunos con tintes penales.

En la fracción III de dicho artículo se nos menciona que se podrá cancelar los certificados digitales cuando el contribuyente incurra en algunas de las conductas señaladas en la fracción I del artículo 85 del CFF, en este artículo primordialmente se habla de cuando el contribuyente se opone a la realización de las visitas domiciliarias, datos o informes que exija legalmente la autoridad, así como proporcionar la contabilidad o parte de ella, entre otras causales.

Existe un principio general de derecho que dice que la autoridad solo puede hacer lo que la ley le permite, dentro de sus facultades que tiene es la de poder solicitar la contabilidad o documentación comprobatoria que permita verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales, sin embargo, existen ciertos casos en los cuales el contribuyente se puede negar a entregar la información y no ser acreedor a ninguna sanción o multa.

De conformidad con el artículo 2 fracción VI de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, se tiene derecho a no aportar la documentación que ya se encuentre en poder de la autoridad fiscal que está practicando el acto. Por lo tanto, si se solicita cierta información que con anterioridad ya se encuentra en poder de la autoridad fiscal, el contribuyente se puede negar a proporcionarla con base en el artículo mencionado y la autoridad no le podrá restringir los certificados digitales ni mucho menos imponer alguna infracción.

Todos los contribuyentes deben de ser muy cautos en este aspecto, ya que si se llega a realizar una o más operaciones con algún contribuyente que se encuentre catalogado en la lista negra del 69-B como EFOS definitivo, a pesar de que si se haya llevado a cabo la operación amparada por el CFDI, existe la posibilidad que la autoridad fiscal le restrinja los certificados digitales hasta que compruebe la materialidad de las operaciones o corrija su situación fiscal. Por lo tanto, es muy recomendable que las empresas tomen medidas preventivas para evitar caer en este supuesto, una de las principales recomendaciones es la implementación de un compliance fiscal o un adecuado control interno, que permita evaluar todos los riesgos de llevar a cabo operaciones con ciertas entidades, así como brindar la evidencia material que permita comprobar que si se llevaron a cabo las diversas operaciones amparadas por los CFDI.

Se debe destacar que, aunque los EDOS si podrán aclarar sus situación mediante el procedimiento previsto en el artículo 17-H bis, los contribuyentes que sean declarados como EFOS definitivos no tendrán esa opción, debido a que se considera que ya ejercieron su derecho de audiencia mediante el procedimiento previsto en el artículo 69-B ,y debido a que este es un procedimiento realizado por la misma autoridad administrativa, ya no sería la instancia apropiada, por lo tanto, ya deben de ejercer algunos de los medios de defensa previstos en la legislación mexicana.

Si la autoridad detecta que los ingresos o actos y actividades presentados en las declaraciones, ya sean provisionales o definitivas, no concuerdan entre sí, podrá ejercer la opción de restringir los certificados digitales. Además, de los CFDI también se podrá tomar como base o fuente de información, los estados de cuenta del contribuyente o cualquier otra documentación comprobatoria a la que tenga acceso la autoridad. En algunos caso ciertos contribuyentes piensan que si no emiten un CFDI por el ingreso que percibieron, no tienen la obligación de declararlo y por lo tanto no pagarían impuesto sobre ese ingreso, sin embargo, esa idea está muy alejada de la realidad, principalmente esto ha sido ocasionado por “asesores” que han dado esas recomendaciones, olvidando que la autoridad fiscal tiene acceso a diversas fuentes de información como los son los estado de cuenta bancarios y así también es posible detectar irregularidades en las declaraciones.



Es común que se perciban ingresos específicos que pueden ocasionar estas diferencias entre lo declarado y los CFDI o los depósitos bancarios, un claro ejemplo es cuando se recibe un préstamo o una donación, por ello se recomienda, al momento de presentar las declaraciones tomar en cuenta toda la documentación mencionada y compararla entre sí, en caso de que exista alguna operación como la mencionada en el ejemplo, es importante recabar toda la documentación comprobatoria, para tener la evidencia necesaria para desvirtuar cualquier acto de molestia por parte de la autoridad fiscal. Una causal que tal vez muchos desconocen es que, si no se tiene activado el buzón tributario estando obligado a ello o si los datos de contactos no son los auténticos, la autoridad podrá restringir los certificados digitales.

En el caso de las personas morales, no solo se tienen que cuidar que la persona moral como tal, no se encuentre en algunas de las causales mencionadas en los apartados anteriores, ya que, si un socio o accionista que tenga el control efectivo de la entidad económica se encuentre mal fiscalmente, ocasionara que a la empresa se le suspendan los certificados digitales, por lo menos hasta que el socio o accionista corrija su situación.

Finalmente, en la fracción IX del artículo 17-H bis encontramos un extenso catálogo de causales que pueden hacer que la autoridad fiscal restrinja temporalmente los certificados digitales, debido a que nos remite a diversos artículos del CFF, específicamente a los artículos 79, 81 y 83.

Después de un análisis general de cada uno de estos artículos se determinó que el numeral 79 nos habla acerca de todas las infracciones relacionadas con el RFC, mientras que el artículo 81 nos menciona sobre la obligación de pago de contribuciones, presentación de declaraciones, solicitudes avisos y demás documentación, y finalmente en el artículo 83 se aborda temas relacionados con la contabilidad y la emisión de CFDI.

Como se abordó al inicio, aunque el artículo 17-H bis solo tiene XI fracciones, existen más de 250 causales que pueden dar origen a que se restrinjan temporalmente los certificados digitales, nada menos en la fracción IX y sus artículos relacionados, existen más de 75 causales, lo cual dificulta analizar cada una de ellas, además de que no es el fin específico de este artículo.


Uno de los principales objetivos por los cuales se creó este artículo fue con el fin de brindarle al contribuyente la oportunidad de ejercer su derecho de audiencia. El contribuyente tiene el derecho de presentar una solicitud de aclaración en un periodo de 40 días hábiles después de que se dio por legalmente notificado, en este procedimiento de aclaración el contribuyente deberá corregir su situación fiscal en caso de haber incumplido con alguna de sus obligaciones fiscales, o bien, que aporte las pruebas necesarias para poder desvirtuar cada una de las causas que motivaron el acto impugnado.

Se debe tener muy claro que ante este acto administrativo el contribuyente no podrá interponer ningún medio de defensa fiscal, debido a que dichos medios solo se pueden presentar en contra de actos definitivos.

Uno de los derechos constitucionales que tienen los contribuyentes es a que se les administre una justicia pronta y expedita, en este caso, debido a que la medida cautelar afecta de manera medular la operación económica de los contribuyentes, la autoridad fiscal solo cuenta con un plazo máximo de 10 días hábiles a partir de que se presentó la solicitud de aclaración para emitir una resolución sobre el caso.

El procedimiento de aclaración se suele llevar de 2 formas, la primera se utiliza cuando el contribuyente es consiente que si incumplió con alguna obligación fiscal y que por lo tanto las causas que motivaron el acto administrativas si tienen un motivo razonable, si este es el caso, la solicitud la hará mediante la ficha de trámite "47/CFF Aclaración para informar que corrigió su situación fiscal o bien, para subsanar las irregularidades detectadas por las que se dejó sin efectos su Certificado de sello digital, o bien se restringió el uso de su Certificado de e. Firma o el mecanismo que utiliza para efectos de la expedición de CFDI"





En el caso de que el contribuyente considera que las causas que motivaron la restricción temporal son incorrectas, podrá presentar la solicitud de aclaración mediante la ficha de trámite “296/CFF Aclaración para subsanar las irregularidades detectadas en términos del artículo 17-H Bis del CFF o en su caso, desahogo de requerimiento o solicitud de prórroga”

La autoridad fiscal deberá de permitir que una vez que se presente la solicitud de aclaración, el contribuyente pueda hacer uso de sus certificados digitales hasta que emita una resolución definitiva en los términos señalados por el Código Fiscal de la Federación. Sin embargo, aunque en teoría a partir de que se presentó la solicitud se reactivaran los certificados digitales al día hábil siguiente, en la práctica la autoridad fiscal tarda dos o más días en reactivarlos, lo cual le causa un perjuicio en términos económicos al contribuyente.

En ciertas situaciones, las pruebas que presenta el contribuyente pueden no ser las adecuadas o suficientes para desvirtuar las causas del acto según el criterio de la autoridad fiscal, por ello, cuenta con un plazo máximo de 5 días hábiles después de la presentación de la solicitud de aclaración, mediante buzón tributario podrá solicitar información, documentación u otros datos que según su criterio le permitan tener evidencia suficiente para emitir una resolución sobre el acto. En este caso, los contribuyentes partir de haber recibido la notificación contarán con 5 días hábiles para proporcionar las pruebas solicitadas.

Por lo general, la autoridad exige cierta documentación muy específica y con diversas características, en ocasiones resulta muy difícil para el contribuyente poder recabar todo lo solicitado en solo 5 días, por eso existe la opción de que el contribuyente solicite mediante buzón tributario una prórroga de 5 días para poder anexar la documentación solicitada, al momento de que se solicita dicha prórroga mediante buzón tributario se considera como aceptada. En caso de que el contribuyente no aporte la información requerida, la autoridad fiscal restringirá de nuevo los certificados digitales, y volverá a continuar pasando el plazo de los 40 días, una vez aportada la nueva información la autoridad tendrá un plazo máximo de 10 días hábiles para realizar una valoración de pruebas y emitir una resolución definitiva.

En dado caso que el contribuyente no haya presentado la solicitud de aclaración durante el plazo señalado, o bien que a criterio de la autoridad las pruebas presentadas no lograron desvirtuar las causas imputadas en el acto, y que a pesar de ello el contribuyente no corrigió su situación fiscal, la autoridad procederá a dejar sin efectos los certificados digitales de manera definitiva.

Se debe tener claro que una vez que se deja sin efectos los certificados digitales o bien los certificados de la E firma, el contribuyente no podrá solicitar unos nuevos, hasta que corrija las causas que dieron origen al acto administrativo.

Una vez que se emita la resolución definitiva el contribuyente tiene el derecho de interponer algún medio de defensa en los términos que se señalen en las leyes respectivas, sin embargo, aunque se tiene el derecho de presentar dichos medios de defensa, es muy poco probable que se decrete una medida de suspensión provisional del acto administrativo, ya que eso iría en contra de la naturaleza de este artículo, que tiene como fin inhibir ciertas conductas infractoras que afecta al orden público y a el interés social. Por lo tanto, es improbable que algún tribunal otorgue la suspensión del acto debido a que dicha medida afectaría a el interés público.

Existe una grave afectación al contribuyente ya que literalmente congelaría sus actividades económicas atentando contra la continuación de su negocio. De hecho, se podría considerar, que se afectarían sus derechos sustantivos como lo son libertad de trabajo o profesión, sin embargo, debido a que es una medida que se puede eliminar presentando la solicitud de aclaración mediante la cual el contribuyente corrija su situación fiscal, se considera que dicho acto no violenta los derechos sustantivos del contribuyente.

Bibliografía

H.Congreso de la Unión. (22 de junio de 2005). LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE. Obtenido de Diario oficial de la federación: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFDC.pdf>

H.Congreso de la Unión. (12 de 11 de 2021). Código fiscal de la federación. Obtenido de Diario oficial de la federación: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>

Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (27 de diciembre de 2022). RESOLUCIÓN Miscelánea Fiscal para 2023 y sus Anexos 1, 5, 8, 15, 19, 26 y 27. Obtenido de Servicio de administración tributaria: http://omawww.sat.gob.mx/normatividad_RMF_RGCE/Paginas/documentos/rmf/rmf/RMF_2023-27122022.pdf

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (17 de junio de 2016). CERTIFICADO DE SELLOS DIGITALES PARA LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES. ES IMPROCEDENTE CONCEDER LA SUSPENSIÓN EN EL AMPARO INDIRECTO PARA QUE AQUÉL SE REACTIVE SI SE DEJÓ SIN EFECTOS POR ACTUALIZARSE ALGUNA DE LAS HIPÓTESIS PREVISTAS EN EL ARTÍCULO. Obtenido de Semanario judicial de la federación: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2011910>

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (12 de marzo de 2021). CERTIFICADO DE SELLOS DIGITALES. EL OFICIO EMITIDO CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 17-H DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, A TRAVÉS DEL CUAL LA AUTORIDAD FISCAL LO DEJA SIN EFECTOS, NO AFECTA DERECHOS SUSTANTIVOS Y, POR TANTO, NO SE ACTUALIZA UNA EXCEPCIÓN. Obtenido de Semanario judicial de la federación: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2022825>





**CONTPAQi®
se adapta a mi®**



Descubre la mejor manera de trabajar. Visita www.contpaqi.com

¡No te lo pierdas!

CCPGJ



tv
CANAL
DIGITAL

Diálogo

Tributario

Transmisión en vivo
2º martes de cada mes



ccpg