



# Criterios Jurisdiccionales y Obtenidos en Recurso de Revocación emitidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

## Segunda Sesión Ordinaria del CTN Celebrada el día 27 de febrero de 2025

### **CRITERIO JURISDICCIONAL 6/2025** *(Aprobado 2da. Sesión Ordinaria 27/02/2025)*

**PAGO DE LO INDEBIDO. LO CONSTITUYE EL ISR CUBIERTO EN LAS DECLARACIONES PROVISIONALES DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE CONFIANZA, CUANDO SE DEJA DE TRIBUTAR EN ÉSTE CON EFECTOS RETROACTIVOS AL INICIO DEL EJERCICIO Y EN LAS DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS DEL NUEVO RÉGIMEN NO SE DISMINUYEN ESOS PAGOS, SIENDO PROCEDENTE SOLICITARLO EN DEVOLUCIÓN.**

#### **Antecedentes**

Una persona contribuyente, que tributó desde el 1º de enero de 2022 en el Régimen Simplificado de Confianza (RESICO), presentó sus declaraciones provisionales de los meses de enero a octubre de ese ejercicio, pagando el ISR a cargo que resultó en cada uno de los periodos; sin embargo, al rebasar en octubre el límite de ingresos previsto en el artículo 113-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR) para continuar en RESICO, en el mes de septiembre presentó su aviso de actualización de actividades para cumplir con sus obligaciones en el Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales con efectos retroactivos al inicio de la mencionada anualidad y, por ende, conforme a la regla 3.13.6 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2022, procedió a presentar las declaraciones provisionales en términos del numeral 106 de la Ley de ISR, en las cuales no se consideraron los pagos realizados en las declaraciones de RESICO, mientras que en la declaración anual resultó una pérdida fiscal.

Por lo anterior, se ingresó la solicitud de devolución de los pagos provisionales que se realizaron en el RESICO bajo el concepto de pago de lo indebido, misma que se negó ya que la autoridad



hacendaria refirió que el monto solicitado no correspondía a un saldo a favor o a un pago de lo indebido, además de que no tiene su origen en un impuesto o contribuciones de carácter general. En contra de dicha resolución, a través del servicio de representación y defensa legal, Prodecon apoyó a la persona contribuyente a promover juicio de nulidad.

### **Argumentos de defensa considerados en la sentencia.**

La resolución controvertida se encuentra indebidamente fundada y motivada, toda vez que la persona contribuyente al momento de presentar sus declaraciones mensuales en el Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales no consideró los pagos provisionales de ISR que cubrió cuando se encontraba en RESICO y, por consiguiente, tales enteros constituyen un pago de lo indebido al cubrirse en exceso el ISR causado. Asimismo, se señaló que si bien la regla 3.13.6 de la RMF para 2022 prevé que las personas que dejen de tributar en RESICO pueden disminuir en las declaraciones del nuevo régimen, los pagos efectuados en los meses en los que se aplicó las disposiciones de RESICO, también lo es que queda al arbitrio de las personas contribuyentes optar o no por esa posibilidad al no establecerse como una obligación.

De la misma forma, se refirió que la Ley de Ingresos de la Federación para 2022, considera como impuestos aquellos que paguen las personas contribuyentes que tributen conforme al Régimen Simplificado de Confianza, entre otros, por lo que contrario a lo señalado por la autoridad, el monto solicitado en devolución sí deriva de una contribución cuyo origen es de naturaleza fiscal.

### **Criterio jurisdiccional obtenido por Prodecon en juicio de nulidad.**

La Sala de conocimiento precisó que el pago de lo indebido abarca a todas aquellas cantidades que las personas contribuyentes enteran en exceso, es decir, montos que no se adeudan al Fisco Federal, pero que se originaron por haber pagado una cantidad mayor a la que impone la ley de la materia, mientras que el saldo a favor no deriva de un error de cálculo o de apreciación de los elementos que constituyen la obligación, sino que resultan de la aplicación de la mecánica establecida en el ordenamiento legal respectivo.

Asimismo, el Órgano Jurisdiccional señaló que si bien la regla 3.13.6 de la RMF para 2022, dispone que al actualizar un impedimento para continuar tributando conforme a RESICO se deben presentar declaraciones complementarias de los meses anteriores del mismo ejercicio y realizar la determinación de los pagos provisionales según corresponda, pudiendo disminuir los pagos efectuados en RESICO, cierto también es que se presentaron las declaraciones respectivas, sin disminuir los pagos efectuados en el régimen anterior y, en consecuencia constituyen un pago de lo indebido al tratarse de cantidades enteradas en exceso, es decir, son montos que no se



adeudaban al Fiscal Federal, pero que se enteraron para cubrir una cantidad mayor a la que correspondía.

De la misma forma, indicó que el importe solicitado en devolución sí proviene de una contribución federal al encontrarse prevista en la Ley de Ingresos de la Federación de 2022. Por lo tanto, concluyó que las cantidades que erogó la persona contribuyente dentro del RESICO son importes que se enteraron sin estar obligado a ello, generando un pago de lo indebido en tanto que no fueron disminuidos en los pagos provisionales del nuevo régimen fiscal.

**JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. VÍA ORDINARIA. PRIMERA SALA REGIONAL NORTE-ESTE DEL ESTADO DE MÉXICO DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA. 2024. SENTENCIA PENDIENTE DE QUE CAUSE ESTADO.**

Criterio relacionado:

**CRITERIO JURISDICCIONAL 6/2014** (Aprobado 1ra. Sesión Ordinaria 24/01/2014)

“DEVOLUCIÓN DE PAGOS EN EXCESO. ES DE DOS CLASES, SEGÚN CRITERIO JURISDICCIONAL.”

**CRITERIO JURISDICCIONAL 7/2014** (Aprobado 1ra. Sesión Ordinaria 24/01/2014):

“DEVOLUCIÓN DE PAGOS EN EXCESO. ALCANCES DE LA DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR Y DE PAGOS INDEBIDOS. EN INTERPRETACIÓN DEL ÓRGANO JURISDICCIONAL.”

---

**CRITERIO JURISDICCIONAL 7/2025** (Aprobado 2da. Sesión Ordinaria 27/02/2025)

**JUICIO DE NULIDAD. EL DESECHAMIENTO DE LA QUEJA INTERPUESTA POR OMISIÓN EN EL CUMPLIMIENTO DE SENTENCIA FIRME SUSTENTADA EN ACLARACIONES Y PRECISIONES NOVEDOSAS QUE NO FORMARON PARTE DE AQUELLA, TRASGREDE EL DERECHO FUNDAMENTAL DE TUTELA JUDICIAL EFECTIVA, EN SU VERTIENTE DE COMPLETITUD.**

**Antecedentes**

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente promovió juicio contencioso administrativo en favor de los derechos de una persona contribuyente, a quien le fueron impuestas diversas multas por supuestamente haber presentado las declaraciones fuera de los plazos legales, de lo cual mediante sentencia definitiva el Magistrado Instructor declaró la nulidad lisa y llana de las resoluciones combatidas y se reconoció el derecho subjetivo a la devolución de la cantidad pagada



con motivo de las multas declaradas nulas. En consecuencia, se condenó a la autoridad demandada al cumplimiento de la obligación correlativa.

Toda vez que transcurrió el plazo legal para el cumplimiento a la sentencia definitiva sin que la autoridad procediera a la devolución condenada, se promovió queja en términos del artículo 58, fracción II, inciso a), numeral 3) de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA). No obstante, el Magistrado Instructor desechó por improcedente la instancia de queja intentada, argumentando que el cumplimiento de la obligación no le correspondía a la autoridad recaudadora demandada, ya que la persona contribuyente se encontraba legitimada para solicitar la devolución ante la autoridad competente, de acuerdo con las disposiciones normativas correspondientes.

Ante la omisión del Magistrado Instructor de garantizar el cumplimiento de la sentencia definitiva e imponer una carga tributaria a la persona contribuyente se promovió Amparo Indirecto.

#### **Argumentos de la defensa considerados en la sentencia.**

Se argumentó la transgresión al derecho fundamental de impartición de justicia pronta y completa, tuteladas en los artículos 16 y 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), en virtud de que el Magistrado Instructor fue omiso en seguir el procedimiento establecido en el artículo 58 de la LFPCA, imponiendo a la persona contribuyente la carga tributaria de presentar una solicitud de devolución, soslayando que se le estaría causando un perjuicio o detrimento, al perder el derecho al pago de los intereses generados desde que fue presentada la demanda relativa al juicio de nulidad.

#### **Criterio Jurisdiccional obtenido por PRODECON en juicio de nulidad.**

El Juez estimó trastocado el derecho fundamental de tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 17 de la CPEUM, en su vertiente de completitud, en virtud de que la sentencia emitida por la responsable contenía una determinación relevante en los efectos del fallo anulatorio, consistente en que “se condena a la autoridad al cumplimiento de la obligación relativa”.

En ese sentido el Juez advirtió que la responsable justificó el desechamiento bajo las siguientes consideraciones: a) Que en la sentencia de mérito sólo se reconoció el derecho subjetivo de la persona contribuyente para obtener la devolución de la cantidad pagada indebidamente por las multas declaradas nulas; b) Que el cumplimiento de la obligación correlativa no correspondía a la autoridad demandada, y; c) Que la accionante de amparo se encontraba legitimada para solicitar la devolución respectiva ante la autoridad competente, observando además que dichas aseveraciones no formaron parte de la sentencia definitiva dictada en el Juicio de Nulidad.





De ahí, que el Juez estimó el desechamiento de la queja sin argumentos legales y facticos suficientes y razonables, señalando que la determinación del Magistrado Instructor consistió en aclaraciones y precisiones novedosas no expresadas de manera oportuna en la sentencia emitida en el juicio administrativo, concluyendo que lo procedente era la admisión y sustanciación de la queja, a fin de resolver el fondo del asunto, dado que de ello, dependía conseguir mayores beneficios con motivo de la obtención de intereses por el pago de lo indebido, en términos de lo establecido en el artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación.

**JUZGADO TERCERO DE DISTRITO EN MATERIAS DE AMPARO Y JUICIOS FEDERALES EN EL ESTADO DE MÉXICO. 2022. SENTENCIA FIRME.**

Criterios relacionados:

**CRITERIO JURISDICCIONAL 2/2017**

DEVOLUCIÓN DE PAGO DE LO INDEBIDO. A JUICIO DEL ÓRGANO JURISDICCIONAL, LA AUTORIDAD DEMANDADA EN EL JUICIO DE NULIDAD, DEBE LLEVAR A CABO TODAS LAS GESTIONES NECESARIAS PARA CUMPLIR CON LA SENTENCIA QUE LO ORDENA Y NO IMPONER MAYORES CARGAS AL CONTRIBUYENTE.

**CRITERIO JURISDICCIONAL 69/2018**

SENTENCIA DE NULIDAD. SI EN AQUÉLLA SE CONDENA A LA AUTORIDAD DEMANDADA A LA DEVOLUCIÓN DEL PAGO DEL CRÉDITO FISCAL DECLARADO NULO, ES INSUFICIENTE QUE ÉSTA PRETENDA ACREDITAR SU CUMPLIMIENTO EMITIENDO UN OFICIO DIRIGIDO A SU SUPERIOR JERÁRQUICO PARA LLEVARLA A CABO.

**CRITERIO JURISDICCIONAL 47/2023**

CUMPLIMIENTO DE SENTENCIA. LA OMISIÓN DEL ANÁLISIS DEL CUMPLIMIENTO DE LA SENTENCIA DE NULIDAD, POR PARTE DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA (TFJA), TRANSGREDE EN PERJUICIO DE LA PERSONA CONTRIBUYENTE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE ACCESO A UNA JUSTICIA PRONTA, COMPLETA, GRATUITA E IMPARCIAL, PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS (CPEUM), YA QUE DEBE VERIFICAR, AÚN DE MANERA OFICIOSA EL TOTAL CUMPLIMIENTO DE LOS LINEAMIENTOS PREVISTOS EN SUS FALLOS.

---

**CRITERIO JURISDICCIONAL 8/2025 (Aprobado 2da. Sesión Ordinaria 27/02/2025)**

**DEVOLUCIÓN DE ISR. ES ILEGAL LA RESOLUCIÓN QUE DETERMINA LA COMPENSACIÓN DE OFICIO DE UNA PARTE DEL SALDO A FAVOR SOLICITADO Y AUTORIZADO POR LA AUTORIDAD FISCAL, CUANDO DE LA INFORMACIÓN QUE OBRA EN SU PODER CONSTA QUE NO EXISTE UN CRÉDITO FISCAL FIRME PENDIENTE DE PAGO, O BIEN, QUE EN SU MOMENTO FUE PAGADO POR LA PERSONA CONTRIBUYENTE.**





### **Antecedentes.**

Una persona física contribuyente solicitó el servicio de Representación y Defensa Legal, debido a que la autoridad resolvió autorizar la devolución del saldo a favor del Impuesto Sobre la Renta (ISR) del ejercicio 2022, tramitada el 11 de abril de 2023; y compensar de oficio una parte del saldo a favor autorizado, en términos del artículo 23, quinto párrafo del Código Fiscal de la Federación (CFF), a efecto de hacer efectivo el cobro de un adeudo por concepto de infracciones impuestas por el Poder Judicial; no obstante, dicho adeudo había sido pagado el 24 de abril de 2023 por la persona contribuyente, mediante línea de captura proporcionada por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) en respuesta a un caso de aclaración, es decir, con anterioridad a la fecha de emisión de la resolución emitida por la autoridad el 08 de mayo de 2023.

### **Argumentos de defensa considerados en la sentencia definitiva.**

Se presentó juicio contencioso administrativo en contra de la citada resolución, a través del cual se adujo que la resolución impugnada era ilegal en virtud de que, contrario al dicho de la autoridad fiscal, la persona contribuyente cubrió en su totalidad el adeudo determinado a su cargo por infracciones impuestas por el Poder Judicial, mediante la línea de captura proporcionada por el SAT, con anterioridad a la fecha de emisión de la resolución en la que autorizó el saldo a favor solicitado y determinó la compensación de oficio para el cobro de un adeudo ya cubierto, situación que la autoridad fiscal estaba obligada a verificar en sus propios sistemas institucionales, lo cual no realizó contraviniendo lo previsto por el artículo 22 del CFF.

Además, la demandada pasó por alto que el artículo 23 del CFF, establece que la compensación de oficio será procedente siempre que exista un crédito fiscal firme a favor del fisco federal, situación que no se configuró en el caso concreto, máxime que el 08 de mayo de 2023 solicitó ante el SAT opinión de cumplimiento que fue generada en sentido positivo, por lo tanto a la fecha de emisión de la resolución impugnada, la autoridad contaba en sus sistemas institucionales con el pago señalado y por ende, pudo considerarla en términos del artículo 63 del CFF.

### **Criterio Jurisdiccional obtenido por Prodecon en juicio de nulidad.**

El Órgano Jurisdiccional decretó la ilegalidad de la resolución impugnada derivado de la valoración de la documentación aportada en el juicio, consistente en la opinión de cumplimiento de obligaciones fiscales en sentido positivo, de fecha 8 de mayo de 2023, el formato para el pago de contribuciones federales de fecha 24 de abril de 2023, en cantidad de \$9,916.00, así como el comprobante de pago ante la institución bancaria, respecto de las cuales constató que no existía crédito fiscal firme, como indebidamente lo consideró la autoridad al emitir la resolución impugnada, toda vez que el importe actualizado del adeudo había sido pagado por parte de la

pág. 6





actora; documentales que válidamente pudo tomar en cuenta la autoridad demandada al emitir la resolución impugnada, máxime que se trata de documentación e información que, al encontrarse en poder de la autoridad, la actora no está obligada a aportar.

En ese sentido, declaró la nulidad de la resolución impugnada y reconoció el derecho subjetivo de la demandante a obtener la devolución, ordenando a la autoridad demandada emita una nueva resolución en la que conceda la devolución solicitada más actualización e intereses.

**JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN LA VÍA ORDINARIA. PRIMERA SALA REGIONAL METROPOLITANA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA. 2024. SENTENCIA FIRME.**





# Criterios Sustantivos emitidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

## Segunda Sesión Ordinaria del CTN Celebrada el día 27 de febrero de 2025

**CRITERIO SUSTANTIVO 2/2025/CTN/CS-SASEN** (Aprobado 2da. Sesión Ordinaria 27/02/2025)

**RENTA. DEDUCCIÓN DE GASTOS ERICTAMENTE INDISPENSABLES. ADEMÁS DE SU AUTORIZACIÓN EN LA LEY DE LA MATERIA, DEBE ESTAR VINCULADA CON LA ACTIVIDAD ECONÓMICA DE LA PERSONA CONTRIBUYENTE Y LA CAPACIDAD PARA GENERAR INGRESOS.**

### Antecedentes

Mediante el servicio de Consulta Especializada, una persona moral que tributa en el “Régimen General de Ley Personas Morales”, con actividades económicas de “*bufetes jurídicos*” y “*servicios de contabilidad y auditoría*”, acudió a esta Procuraduría para conocer si podía considerar deducible para efectos del Impuesto sobre la Renta (ISR) los montos que erogue en la compra de tres bolígrafos con rango variado de precios (\$6.00, \$11,400.00 y \$99,611.96), los cuales se utilicen en el desempeño de sus actividades.

### Consideraciones

Las personas morales que tributan en el Título II de la Ley del ISR, para obtener la utilidad fiscal del ejercicio, disminuirán de la totalidad de los ingresos acumulables, entre otros, las deducciones autorizadas previstas en el artículo 25 de la referida Ley, tal es el caso de los gastos y las inversiones. Por su parte, el numeral 27 del mismo ordenamiento legal prevé los requisitos que deben reunir las deducciones autorizadas, de los cuales destaca la fracción I alusiva a la estricta indispensabilidad para los fines de la actividad de la persona contribuyente.

Respecto al requisito de estricta indispensabilidad, la Primera Sala de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido la tesis 1a. XXX/2007 de la cual se desprende esencialmente que “*el carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que cumplimente en forma cabal sus*



actividades y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, ello podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de éstas, es decir, cuando de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su perjuicio.” Asimismo, en la jurisprudencia 1a./J. 103/2009, el máximo Tribunal ha señalado que las erogaciones necesarias para generar el ingreso “*deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes.*”

### **Criterio PRODECON**

Considerando que las deducciones autorizadas no son irrestrictas, ya que es necesario que estén reconocidas por el legislador, incluidas en un ordenamiento legal y, a su vez, para su procedencia se cumplan con los requisitos generales y específicos según el tipo de deducción de que se trate; esta Procuraduría estima que, si bien la adquisición de los bolígrafos referidos en la Consulta Especializada genera una erogación económica para la persona moral consultante, para que proceda la deducción del gasto es imprescindible reunir los requisitos fiscales establecidos en el artículo 27 de la Ley de ISR, como lo es la estricta indispensabilidad.

Por consiguiente, para delimitar el cumplimiento del requisito de estricta indispensabilidad, en opinión de esta Procuraduría, debe considerarse el criterio que ha sostenido la Primera Sala de la H. SCJN, es decir, atender a la actividad económica y fines por los cuales se constituyó la persona moral consultante (*bufetes jurídicos y servicios de contabilidad y auditoría*), así como el gasto específico consistente en la compra de bolígrafos, que le permitirá identificar si la compra realizada resulta estrictamente necesaria para la prestación de sus servicios, obteniendo un beneficio como lo es la percepción de ingresos, y que de no realizar la compra se vean obstaculizadas sus operaciones, ya sea en la suspensión de sus actividades o disminución de las mismas, mermando la obtención de sus ingresos.

En conclusión, este *Ombudsperson* fiscal es de la opinión que, si bien los bolígrafos en general independientemente de su cuantía, atendiendo a su propia funcionalidad pueden ser necesarios para el desempeño en el desarrollo de las actividades económicas, aun y cuando aquellos sean de precios cuantiosos, lo trascendente para efectos de la deducción del gasto es cumplir con el requisito de estricta indispensabilidad, siendo éste *sine qua non* para que sea procedente la deducción autorizada, esto es que, al no adquirirse afecte el desarrollo de la actividad económica y la percepción de ingresos de la persona contribuyente, ya que no debe perderse de vista lo que señaló la Primera Sala de la SCJN en la tesis 1a. XXX/2007, en el sentido de que “*los requisitos que*





*permiten determinar el carácter deducible de algún concepto tradicionalmente se vinculan a criterios que buscan ser objetivos, como son la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias, la identificación de las mismas con los fines de la negociación, la relación que guardan los conceptos de deducción con las actividades normales y propias del contribuyente, así como la frecuencia con la que suceden determinados desembolsos y la cuantificación de los mismos.”*

Por ello, es oportuno señalar que toda deducción autorizada debe estar sustentada en los principios de proporcionalidad y razonabilidad, los cuales permiten proteger las actividades de las personas contribuyentes y los intereses fiscales del Estado, evitando la erosión de la base tributaria mediante deducciones que no cumplen requisitos de procedencia.

## **SUSTENTADO EN CONSULTA ESPECIALIZADA**

### **Relacionado con:**

#### **CRITERIO SUSTANTIVO: 2/2013/CTN/CS-SASEN (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 26/03/2013)**

RENTA. DEDUCCIONES PROCEDEN AL ACREDITARSE SU ESTRICTA INDISPENSABILIDAD POR GUARDAR ESTRECHA RELACIÓN CON LA CAPACIDAD DEL CONTRIBUYENTE PARA GENERAR INGRESOS.

#### **CRITERIO SUSTANTIVO: 27/2013/CTN/CS-SASEN (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013)**

DEDUCCIONES. LAS AUTORIDADES FISCALES DEBEN RECONOCERLAS EN LA MEDIDA EN QUE SE ACREDITE SU ESTRECHA RELACIÓN CON LA CAPACIDAD DEL CONTRIBUYENTE PARA GENERAR INGRESOS Y, POR ENDE, SU ESTRICTA INDISPENSABILIDAD.