



# ¿Le es aplicable el requisito de flujo de efectivo a la deducción de inversiones? Consideraciones conforme al criterio de la SCJN

A continuación, se analizará el criterio de la SCJN, derivado del amparo directo en revisión 2163/2022.

Autor: Alejandro Márquez Tinoco,  
Miembro del Comité de Derecho  
Fiscal de la Anade y Asociado de  
Legal Fiscal en Baker Tilly México



Autor: Luis Yáñez Rendón,  
Miembro del Comité de Derecho  
Fiscal de la Anade y Gerente de  
Legal Fiscal en Baker Tilly México

## INTRODUCCIÓN

El 30 de noviembre de 2022 se sesionó en la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) el amparo directo en revisión 2163/2022, en el cual el tema central a dilucidar fue si una persona moral que adquirió una marca (cargo diferido) de una persona física estaba en posibilidad de deducir como inversión la misma a partir de la celebración del contrato, independientemente de que, conforme al mismo, el precio se pagaría a partir del sexto año de su celebración.

El criterio de la SCJN fue que, si bien la deducción de inversiones no se regulaba por lo dispuesto en el artículo 27, fracción VIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), lo cierto es que la regulación específica de la deducción de inversiones sí establecía, a su criterio, que dicha deducción debía encontrarse pagada para poder deducirse aplicando los porcentajes anuales que la propia ley establece.

Para acceder al artículo 27 de la LISR, escanee el código QR



Si bien esta determinación de la SCJN resultó exigua en cuanto al análisis de las disposiciones legales y criterios relacionados al asunto que se le presentó, lo cierto es que también brindó un panorama más claro de en qué punto se encuentran los contribuyentes para efectos de hacer deducibles sus inversiones.

## PRINCIPIO DE FLUJO DE EFECTIVO EN MATERIA DE DEDUCCIONES

El principio de flujo de efectivo se traduce, en términos generales, en que el impuesto se causa en el momento en que la operación es efectivamente pagada por el contribuyente; esto puede ocurrir cuando se realice la transferencia bancaria o sea pagada la contraprestación en efectivo, lo cual es con-

trario al principio de devengo que ocurre, por regla general, tratándose de ingresos acumulables.<sup>1</sup>

Tratándose de deducciones autorizadas, este principio implicaría que un gasto en cuestión no podría ser disminuido en el cálculo del resultado fiscal si el mismo no fue efectivamente pagado.

Si bien no existe, en cuanto a requisitos generales de deducciones establecidos en el artículo 27 de la LISR, un precepto que establezca que este principio de flujo de efectivo es aplicable a todas las deducciones, el tema ha sido abordado en criterios aislados de Tribunales Colegiados, en los que se reconoce que dicho principio es aplicable a las deducciones en lo general.<sup>2</sup>

Sin embargo, para efectos de la generalidad de gastos que se estimen deducibles, el asunto no es claro aún. Un ejemplo lo vemos en el caso de las tesorerías centralizadas, en las cuales concentran sus transacciones los grupos de empresas, en donde inclusive la propia autoridad fiscal ha reconocido, mediante el criterio normativo fiscal 18/ISR/N (cuyo contenido sigue vigente para 2025), que en ese tipo de operaciones no se dan flujos de efectivo, reconociendo que, de ser así, se tiene por cumplido el requisito previsto en el artículo 27, fracción III, de la LISR.<sup>3</sup>

Además de lo anterior, si bien no existe una disposición expresa que señale que, para la procedencia de las deducciones en lo general, deban ser efectivamente pagadas, lo cierto es que del contenido de diversas disposiciones sí se pueden inferir casos en que a las mismas no les resulta aplicable este principio, al menos no de forma absoluta como ocurre en materia de impuesto al valor agregado (IVA).

El más claro ejemplo lo tenemos en el artículo 27, fracción VIII, de la LISR (precepto que fue objeto de análisis en el asunto que llegó a la SCJN), que establece como requisito para que proceda la deducción de gastos que, a su vez, sean ingresos para personas físicas, entre otros, que estos se encuentren efectivamente pagados, siendo que expresamente establece la posibilidad de que esto se actualice cuando el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones, lo cual no necesariamente implicaría un flujo de efectivo.

Lo antes mencionado nos permite concluir que, si bien por regla general para la deducción de gastos rige un principio de flujo de efectivo, lo cierto es que el mismo no resulta aplicable de manera estricta, pues no son pocos los casos

<sup>1</sup> *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*. Novena Época. Año III. No. 29. Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Tesis IX-P-2aS-328. Mayo de 2024, p. 184. De rubro: **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. SU MECÁNICA SE BASA EN EL SISTEMA DE FLUJO DE EFECTIVO.**

<sup>2</sup> Registro digital 174844. Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis aislada. De rubro: **RENTA. PARA QUE PROCEDA LA DEDUCCIÓN POR GASTOS PREVISTA EN EL ARTÍCULO 22, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES NECESARIO QUE AQUÉLLOS HAYAN SIDO EFECTIVAMENTE PAGADOS (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2001).**

<sup>3</sup> Esto se refuerza con el criterio número 27/2018/CTN/CS-SASEN, emitido por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de rubro: **RENTA. EL REQUISITO DE DEDUCIBILIDAD PREVISTO EN LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 27 DE LA LEY, NO RESULTA APLICABLE A LOS CONTRIBUYENTES QUE REALIZAN SUS PAGOS MEDIANTE UN ESQUEMA DE TESORERÍA CENTRALIZADA, AUN CUANDO EN ÉSTE PARTICIPEN TANTO RESIDENTES EN EL PAÍS COMO EN EL EXTRANJERO**, aprobado en la 6a. Sesión Ordinaria de fecha 29 de junio de 2018.

en donde se reconoce que, a pesar de no existir un flujo de efectivo o transferencia de fondos, se debe considerar como deducible la erogación en cuestión, como en los casos de tesorería centralizada o pagos realizados a personas físicas.

Esto, haciendo hincapié en que este principio resultaría aplicable para la deducción de gastos, más no así para la deducción de inversiones, en donde la propia SCJN reconoció que se rige por lo establecido en los artículos 31 a 38 de la LISR.

### CRITERIO SOSTENIDO POR LA SCJN

Partiendo de lo resuelto por la SCJN en el amparo directo en revisión 2163/2022, las inversiones que deduzcan los contribuyentes deben ser efectivamente pagadas, entendiéndose por esto, conforme al criterio que prevaleció, que inversión es sinónimo de pago.<sup>4</sup>

Independientemente de si el caso que fue materia de análisis fue resuelto de manera acertada o desacertada, la realidad es que este criterio de la Corte puede dar pie a interpretaciones erróneas como que todas las inversiones, léase activos fijos, gastos y cargos diferidos, así como erogaciones en periodos preoperativos, deben estar efectivamente pagadas (sea mediante transferencia electrónica de fondos o en numerario) para considerarse deducibles.

Lo cierto es que considerar esta premisa como válida llevaría a desnaturalizar la deducción de inversiones, la cual se rige primordialmente por el uso o utilización de los bienes en las actividades del contribuyente, ayudando con ello a la generación de ingresos y al cumplimiento del objeto social.

Lo anterior ha sido reconocido por el legislador<sup>5</sup> cuando ha señalado que el tratamiento de la inversión debe ser consistente con la naturaleza del impuesto sobre la renta (ISR) y que el valor de las inversiones debe ser deducible a través de los años de la vida útil del bien.

No pocos son los ejemplos de pronunciamientos judiciales que reconocen esta situación. A manera de ejemplo, existen tesis aisladas emitidas por los Tribunales Colegiados, en donde se ha reconocido que lo primordial es la existencia de un contrato en donde se transmita el uso o goce de determinado bien y que la posesión o utilización del bien en cuestión es

fundamental para acceder a la deducción;<sup>6</sup> ello, sin hacer referencia a que la inversión deba encontrarse pagada.

Esto no implica que no se reconozca que existen casos específicos de inversiones en que se exige como requisito que sean efectivamente pagadas, como en el caso de las regalías; sin embargo, no es la regla general.<sup>7</sup>

En este contexto, de una interpretación armónica de los artículos 31 a 38 de la LISR, así como de los criterios y precedentes que han abordado el tema, se puede aseverar que para efectos de deducir una inversión no es indispensable que esta sea efectivamente pagada, entendiéndose por ello un pago en efectivo o mediante transferencia electrónica de fondos, ya que, en verdad, lo realmente indispensable es que sea utilizada por el contribuyente para los fines que se han mencionado, para efectos de generarle un beneficio en sus operaciones.

Esto no se contrapone con el hecho de que, conforme al artículo 31, primer párrafo, de la LISR, las inversiones deben deducirse mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los porcentajes máximos autorizados, ya que la aplicación de estos en manera alguna es sinónimo de pago. El precepto mencionado inclusive señala que las inversiones empezarán a deducirse *a partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente* y que, de no hacerse así, es decir, de no iniciar la deducción en estos plazos, se perderá el derecho a deducir las cantidades correspondientes desde que se pudo realizar.

Para acceder al artículo 31 de la LISR, escanee el código QR



<sup>4</sup> Basado su criterio en lo establecido en la tesis: No. de registro digital 2015388. SCJN. Tesis aislada. De rubro: **RENTA. MOMENTOS A PARTIR DE LOS CUALES PUEDEN DEDUCIRSE LAS INVERSIONES DE ACUERDO CON LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIGENTE HASTA 2013 Y A PARTIR DE 2014.**

<sup>5</sup> Exposición de motivos de la reforma publicada el 11 de diciembre de 2013. Véase en: <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=zmlkJ/89AXJJKRY4OR4AdE+/NEfNTks8iOo9nZuEUxAZkwUPBCaZab7L05fCkS2E2npQP1BumW/QrbZA6sakRw==>

<sup>6</sup> No. de registro digital 2015066. Tesis aislada. De rubro: **DEDUCCIÓN DE LAS INVERSIONES PREVISTA EN EL ARTÍCULO 42, FRACCIÓN VI, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. PARA QUE PROCEDA ES NECESARIO QUE EL ACUERDO DE VOLUNTADES QUE TRANSMITE EL USO O GOCE DE LOS ACTIVOS FIJOS TANGIBLES PROPIEDAD DE TERCEROS, SE CELEBRE ENTRE SU PROPIETARIO Y LA PERSONA MORAL QUE REALIZARÁ LAS CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES O MEJORAS PERMANENTES EN ÉSTOS (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2013).** y No. de registro digital 163434. Tesis aislada. De rubro: **RENTA. PARA TENER DERECHO A LA DEDUCCIÓN ANTICIPADA DE INVERSIONES TRATÁNDOSE DEL ARRENDAMIENTO, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 42, FRACCIÓN VI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES NECESARIA LA TERMINACIÓN JURÍDICA Y MATERIAL DEL CONTRATO RESPECTIVO.**

<sup>7</sup> Véase el caso de los requisitos de deducibilidad para personas físicas, dentro del Capítulo II "De los ingresos por actividades empresariales y profesionales", en donde el artículo 105 de la LISR establece como requisito para estas deducciones el estar efectivamente pagadas; sin embargo, hablando de deducción de inversiones, el mismo precepto señala que deberán deducirse en el ejercicio en el que se inicie su utilización o en el ejercicio siguiente, aun cuando en dicho ejercicio no se haya erogado en su totalidad el Monto Original de Inversión

