

Cobro del 2% a las plataformas de reparto de paquetes, comida, víveres y mercancías en la Ciudad de México: ¿Se trata de un “aprovechamiento”?

A partir del 1 de enero de 2022, las personas que realizan actividades de intermediación, promoción o facilitación digital a través de la operación y/o administración de aplicaciones y/o plataformas informáticas para el reparto de paquetes, comida, víveres o mercancías deben pagar un aprovechamiento del 2% por el uso o explotación de la infraestructura de la Ciudad de México, pero ¿en realidad se trata de un “aprovechamiento”?

27

The logo for NATERA, featuring a solid orange circle to the left of the word "NATERA" in a grey, sans-serif, uppercase font.

Lic. Karla Paola Flores
Pérez, Asociada de
Natera Consultores

INTRODUCCIÓN

El 30 de diciembre de 2021 se publicó en la *Gaceta Oficial de la Ciudad de México* el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Ciudad de México”, mismo que entró en vigor el 1 de enero de 2022.

Para acceder al Decreto de Reforma 2022 al CFCDMX (Gaceta 30-XII-2021) escanee el Código QR



Este decreto prevé la adición del artículo 307 Ter al Código Fiscal de la Ciudad de México (CFCDMX) que establece el cobro de un “aprovechamiento” a cargo de las personas físicas o morales que realicen actividades de intermediación, promoción o de facilitación digital a través de la operación y/o administración de aplicaciones y/o plataformas informáticas de control, programación y/o geolocalización en dispositivos fijos o móviles, para la interconexión que permita a los usuarios contactar con terceros oferentes de bienes, para la entrega o recepción de paquetes, alimentos, víveres o cualquier tipo de mercancía en territorio de la Ciudad de México.

La presente colaboración tiene por objeto analizar si la norma recién adicionada prevé un “aprovechamiento” como lo indica su texto o, en realidad, se trata de una especie de contribución (ya sea un impuesto, un derecho o una contribución de mejora). Lo anterior resulta de la mayor relevancia, pues, de concluir que se trata de una contribución, lo dispuesto en el numeral 307-Ter del CFCDMX deberá apegarse a los principios tributarios consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) de legalidad, proporcionalidad y equidad.

¿QUÉ ESTABLECE EL ARTÍCULO 307 TER DEL CFCDMX?

El numeral 307-Ter del CFCDMX que entró en vigor el pasado 1 de enero señala lo siguiente:

Artículo 307 Ter. Las personas físicas o morales que realicen actividades de intermediación, promoción o de facilitación digital a través de la operación y/o administración de aplicaciones y/o plataformas informáticas de control, programación y/o geolocalización en dispositivos fijos o móviles, para la interconexión que permita a los usuarios contactar con terceros oferentes de bienes, para la entrega o recepción de paquetes alimentos, víveres o cualquier tipo de mercancía en territorio de la Ciudad de México, deberán pagar mensualmente por el uso y/o explotación de la infraestructura de la Ciudad de México, una cuota por concepto de Aprovechamiento.

Este Aprovechamiento corresponde al 2%, antes de impuestos, sobre el total de las comisiones o tarifas que bajo cualquier denominación cobren por cada intermediación y/o promoción y/o facilitación señalados en el párrafo anterior, realizadas en la Ciudad de México.

El Aprovechamiento a que se refiere este artículo es intransferible y no estará sujeto a traslación, ni deberá incluirse en el costo total a cargo del usuario, ni cobrarse a los terceros oferentes o a cualquier otro tercero que realice la entrega de paquetes, alimentos, víveres o cualquier tipo de mercancía.

Entre los que no son sujetos de este Aprovechamiento, se encuentran las personas físicas y morales que sólo realicen la entrega de los productos, paquetería y/o mensajería, ni los terceros repartidores. Tampoco son sujetos de este Aprovechamiento las personas físicas y morales que directamente administren la oferta y entrega de los bienes que comercialicen.

Los sujetos de este Aprovechamiento deberán manifestarlo y pagarlo en las formas y medios que establezca la Secretaría, a más tardar el día quince de cada mes, respecto del total de comisiones o tarifas a que se refiere el segundo párrafo, cobradas en el mes inmediato anterior.

El Aprovechamiento previsto en el presente artículo, se podrá destinar de manera preferente al mantenimiento de la infraestructura de la Ciudad de México.

(Énfasis añadido.)

Como puede advertirse de la anterior transcripción del artículo 307-Ter del CFCDMX, en él se establece

que los sujetos que realicen las actividades listadas en el primer párrafo a través de los medios ahí descritos para lograr la interconexión entre usuarios y terceros, para la entrega o recepción de alimentos, víveres o mercancías, estarán obligados a pagar una cuota por concepto de aprovechamiento por el uso y/o explotación de la infraestructura de la Ciudad de México. Según señala el último párrafo del artículo referido, tal aprovechamiento podrá destinarse de manera preferente al mantenimiento de la infraestructura de la ciudad.

En términos del artículo 10 del CFCDMX, los “aprovechamientos” son los ingresos percibidos por la Ciudad de México ya sea por las funciones de derecho público que desarrolla, o bien, por el uso, aprovechamiento o explotación de bienes del dominio público, siempre y cuando sean distintos de las contribuciones.

Sin embargo, de conformidad con el criterio jurisprudencial adoptado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN),¹ no basta con que un precepto jurídico califique como “aprovechamiento” a una prestación patrimonial de carácter público para que guarde esa naturaleza, sino que es necesario analizar su verdadera naturaleza jurídica a fin de determinar si en efecto se trata de un aprovechamiento, o si en realidad es una contribución que debe sujetarse a las garantías tributarias consagradas en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna.

Con el propósito de determinar si la prestación prevista en el artículo 307 Ter del CFCDMX prevé en efecto un aprovechamiento, o bien, si se trata de una contribución en alguna de sus distintas especies, en el siguiente apartado se analizará este último concepto.

¿CUÁNDO SE ESTÁ EN PRESENCIA DE UNA CONTRIBUCIÓN?

El artículo 9 del CFCDMX clasifica a las contribuciones en tres especies, a saber: **(i)** impuestos, **(ii)** contribuciones de mejoras y **(iii)** derechos:

Artículo 9. Las **contribuciones** establecidas en este Código, se clasifican en:

I. Impuestos. Son los que deben pagar las personas físicas y morales, que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista en este Código, y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II y III de este artículo;

II. Contribuciones de mejoras. Son aquéllas a cargo de personas físicas o morales, privadas o públicas, cuyos inmuebles se beneficien directamente por la realización de obras públicas, y

III. Derechos. Son las contraprestaciones por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Ciudad de México, con excepción de las concesiones o los permisos, así como por recibir los servicios que presta la Entidad en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas como tales en este Código.

(Énfasis añadido.)

Como puede observarse, los “impuestos” son la especie más amplia de las contribuciones, al prever en su definición que son aquellos que deben pagar las personas físicas y morales, que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista en el CFCDMX, y que sean distintos de las contribuciones de mejoras y de los derechos.

Partiendo de la definición anterior, a continuación se analizará si la prestación establecida en el artículo 307 Ter del CFCDMX es una contribución de mejora o un derecho. Si ninguna de esas características resulta aplicable, se estudiará la posibilidad de que se trate de un impuesto. Lo anterior, con el objeto de determinar si el artículo 307 Ter puede encuadrarse en alguna de las especies de las contribuciones.

El artículo 307 Ter del CFCDMX, ¿establece una contribución de mejora?

Tal como se desprende de la definición prevista en la fracción II del artículo 9 del CFCDMX, para que

¹ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Segunda Sala de la SCJN. Novena Época. Tomo XVII. Jurisprudencia 2a./J. 19/2003. Marzo de 2003, p. 301. Rubro: *INGRESOS PÚBLICOS. PARA VERIFICAR SU APEGO A LOS PRINCIPIOS QUE CONFORME A LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS RIGEN SU ESTABLECIMIENTO, LIQUIDACIÓN Y COBRO, DEBE ATENDERSE A SU NATURALEZA, CON INDEPENDENCIA DE LA DENOMINACIÓN QUE LES DÉ EL LEGISLADOR ORDINARIO.*

una prestación pública patrimonial sea catalogada como una “contribución de mejora” esta debe: **(i)** estar a cargo de una persona física o moral, ya sea privada o pública, y **(ii)** beneficiar directamente a los inmuebles de tales personas por la realización de obras públicas.

En el caso que se analiza, es evidente que la prestación pública patrimonial prevista en el artículo 307 Ter del CFCDMX no guarda relación alguna con el beneficio que pueda generar una obra pública a algún inmueble propiedad de los sujetos señalados en aquel numeral.

En consecuencia, el artículo en cuestión no establece una contribución de mejora.

El artículo 307 Ter del CFCDMX, ¿establece un derecho?

De conformidad con la fracción III del artículo 9 del CFCDMX, los derechos son las contraprestaciones que recibe la Ciudad de México: **(i)** por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la ciudad,² y **(ii)** por recibir los servicios que presta la entidad en sus funciones de derecho público.³

Toda vez que el artículo 307 Ter del CFCDMX hace referencia a *el uso y/o explotación de la infraestructura de la Ciudad de México*, parece que habrá que profundizar en el análisis de la figura del derecho.

En relación con la especie de las contribuciones denominada “derechos” la Segunda Sala de la SCJN ha identificado las siguientes características:⁴

Las características de los derechos, por tanto, son las siguientes:

- a)** *Constituyen una especie de las contribuciones y deben estar previstos en la ley.*
- b)** *Se originan por la actividad concreta y singular que despliega el Estado, ordinariamente provocada por un sujeto denominado destinatario o usuario.*
- c)** *El pago tiene su origen en el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público del Estado o en la*

recepción de un servicio público en forma individualizada, concreta y determinada.

Si bien el requisito de establecerse en ley se cumple, el relativo al origen de la prestación económica a cargo del particular parece no cumplirse. En el supuesto normativo previsto en el artículo 307 Ter del CFCDMX, la Ciudad de México no despliega ninguna actividad concreta y singular.

En realidad, la prestación que se analiza tampoco tiene su origen en el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Ciudad de México, como erróneamente podría interpretarse de la lectura del precepto antes referido. El uso de las vialidades de la ciudad es un derecho de quienes transitamos por ella, cuyos costos de mantenimiento se sufragan con el pago de nuestros impuestos.

¿Por qué tendría alguien que pagar una prestación adicional a los impuestos que todos los habitantes de la Ciudad de México ya pagamos y que sirven para sufragar el gasto público necesario para mantener la infraestructura que utilizamos cotidianamente -en el caso concreto, calles y avenidas-? Más aún, ¿es válido pretender gravar a las plataformas digitales que efectúan las actividades de intermediación, promoción o de facilitación digital, con un aprovechamiento que es supuestamente distinto de un impuesto por el supuesto uso o aprovechamiento que tales plataformas realizan de la infraestructura de la ciudad?

Desde luego que el poder legislativo puede intentar establecer un gravamen así en uso de sus facultades, pero la Constitución establece ciertos límites en su uso, para asegurar a los contribuyentes que tal contribución cumpla con los principios constitucionales que garantizan la justicia tributaria en nuestro país y que se encuentran establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM.

Por otra parte, es necesario cuestionar quiénes son las personas que en realidad usan y explotan en forma directa la infraestructura de la ciudad: Las plataformas o quienes llevan a cabo materialmente el

² Con excepción de las concesiones o permisos

³ Excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas como tales en el CFCDMX

⁴ No. de Registro digital 19586. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Novena Época. Tomo XXIV. Contradicción de tesis 210/2005-SS, entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Quinto y Décimo Primero en Materia Administrativa del Primer Circuito. Julio de 2006, p. 522.

reparto y usan las calles y avenidas para esos fines. En su caso, son las personas que efectúan la entrega o recepción de paquetes, alimentos, víveres o mercancías en territorio de la Ciudad de México (es decir, los repartidores) quienes materialmente hacen uso de la infraestructura de la ciudad.

Con motivo de las razones expuestas, el artículo analizado no prevé un derecho.

Habiendo concluido que el artículo 307 Ter del CFCDMX no prevé una contribución de mejora ni tampoco un derecho, a continuación se analizará si el mismo debe considerarse como un impuesto.

El artículo 307 Ter del CFCDMX, ¿prevé un impuesto?

De conformidad con la fracción I del artículo 9 del CFCDMX, los impuestos contemplan la categoría más amplia de las contribuciones, siendo todas aquellas contribuciones que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista en el CFCDMX, siempre que sean distintas de las contribuciones de mejoras y de los derechos analizados en los apartados anteriores.

Al examinar el concepto de impuestos previsto en el artículo 31 del, en aquel entonces, Código Financiero del Distrito Federal (ahora artículo 9 del CFCDMX), la Segunda Sala de la SCJN identificó los atributos que se transcriben a continuación:⁴

De las anteriores explicaciones doctrinarias se obtienen los siguientes atributos de los impuestos:

a) Son prestaciones públicas patrimoniales impuestas por el Estado de forma unilateral y coactiva.

b) El hecho imponible lo realiza directamente el particular, sin ninguna referencia a la realización de un acto o actividad a cargo de la administración pública. Sin soslayar que su finalidad es cubrir los gastos públicos, pero no constituye un presupuesto para que se actualice el hecho imponible (sic).

c) Por tanto, el hecho imponible se constituye normalmente por el conjunto de negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que reflejan una disponibilidad económica real de los particulares, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición de un ingreso.

d) Dichos ingresos públicos se destinan a financiar los gastos públicos indivisibles, de tal suerte que los

particulares no reciben un beneficio directo, sino indeterminado o no individualmente.

Ahora bien, del texto previsto en el artículo 307 Ter del CFCDMX, transcrito en apartados anteriores, se desprende lo siguiente:

Sujetos obligados al pago	Las personas físicas o morales que realicen las actividades gravadas en territorio de la Ciudad de México
Acto o actividad gravada	Las actividades de intermediación, promoción o de facilitación digital a través de la operación y/o administración de aplicaciones y/o plataformas informáticas de control, programación y/o geolocalización en dispositivos fijos o móviles, para la interconexión que permita a los usuarios contactar con terceros oferentes de bienes, para la entrega o recepción de paquetes, alimentos, víveres o cualquier tipo de mercancía en territorio de la Ciudad de México
Destino del ingreso público	Se podrá destinar de manera preferente al mantenimiento de la infraestructura de la Ciudad de México. Hay que destacar que el texto legal dice "podrá", dejando únicamente una facultad potestativa a la autoridad, pero el texto no la obliga a destinar los recursos recaudados al mantenimiento de la infraestructura de la ciudad

De los elementos anteriores parece claro que la prestación patrimonial prevista en el artículo 307 Ter del CFCDMX guarda la naturaleza de un impuesto, toda vez que:

1. Constituye una prestación pública patrimonial impuesta por la entidad llamada Ciudad de México, de forma unilateral y coactiva.

2. El hecho imponible lo realiza directamente el particular (que es la realización de las actividades de intermediación, promoción o de facilitación digital a través de los medios y para los fines señalados en la disposición antes referida) y se constituye sobre actos que reflejan (supuestamente) una disponibilidad económica real como consecuencia de la operación y/o administración de las aplicaciones o plataformas informáticas.

3. El hecho imponible no está vinculado a la realización de un acto o actividad a cargo de la administración pública local, ya que si esta no realiza las acciones de mantenimiento de la infraestructura de la Ciudad de México, de todas formas nace la obligación

Parece que la falta de argumentos por parte de la autoridad para sostener que se trata de un aprovechamiento en realidad confirma que se trata de una contribución, específicamente de un impuesto.

tributaria si el particular realiza las actividades gravadas descritas en el inciso anterior.

4. Los ingresos percibidos por la entidad “pueden” destinarse al mantenimiento de la infraestructura de la Ciudad de México, esto es, a un gasto público indivisible, de tal suerte que el particular no recibe un beneficio directo.

Considerando lo anterior, es posible concluir que el artículo 307 Ter del CFCDMX impone un nuevo impuesto a cargo de las personas físicas o morales que realicen actividades de intermediación, promoción o de facilitación digital a través de la operación y/o administración de aplicaciones y/o plataformas informáticas de control, programación y/o geolocalización en dispositivos fijos o móviles, para la interconexión que permita a los usuarios contactar con terceros oferentes de bienes, para la entrega o recepción de paquetes, alimentos, víveres o cualquier tipo de mercancía en territorio de la Ciudad de México.

SUJECCIÓN DE LA NORMA LAS GARANTÍAS TRIBUTARIAS PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CPEUM

Habiendo concluido que la prestación pública patrimonial prevista en el artículo 307 Ter del CFCDMX establece un impuesto a cargo de los sujetos referidos en su párrafo primero, aquella prestación estará sujeta al cumplimiento de los principios tributarios de legalidad, proporcionalidad y equidad previstos en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna,

cuestión que no ocurriría si se tratase de un “aprovechamiento” como hábilmente pretende calificar el texto del citado precepto.

Cabe señalar que el numeral 10 del CFCDMX define los aprovechamientos de la siguiente manera:

Artículo 10. Son aprovechamientos los ingresos que perciba la Ciudad de México por funciones de derecho público y por el uso, aprovechamiento o explotación de bienes del dominio público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamiento, y de los que obtengan las empresas de participación estatal y los organismos descentralizados, salvo que en este último supuesto se encuentren previstos como tales en este Código. Así también, se consideran aprovechamientos, los derivados de responsabilidad resarcitoria, entendiéndose por tal la obligación a cargo de los servidores públicos, proveedores, contratistas, contribuyentes y en general, a los particulares de indemnizar a la Hacienda Pública de la Ciudad de México, cuando en virtud de las irregularidades en que incurran, sea por actos u omisiones, resulte un daño o perjuicio estimable en dinero, en los términos del artículo 454 de este Código.

(Énfasis añadido.)

En el caso que se analiza, los ingresos que percibirá la Ciudad de México en términos del artículo 307 Ter no derivan de ninguna función de derecho público desarrollada por la entidad, distinta del cobro del propio impuesto. Tampoco derivan del uso, aprovechamiento o explotación de bienes del dominio público, pues, como se explicó en apartados anteriores, no puede pretenderse que las plataformas digitales que efectúan las actividades de intermediación, promoción o de facilitación digital son los sujetos que usan, aprovechan o explotan la infraestructura de la ciudad.

Más aún, de conformidad con el propio texto del artículo 10 del CFCDMX y el criterio sostenido por la SCJN, los aprovechamientos son ingresos que el Estado no puede tipificar e identificar plenamente al realizar su función pública, dentro de alguna contribución. Por tanto, han sido *receptáculo de todos los ingresos que no pueden encontrar una cabida técnica en el concepto de contribuciones*.

El concepto de “aprovechamientos”, previsto en el precepto antes citado, es de carácter residual, por lo que solo puede estimarse que se está en presencia de uno cuando la naturaleza jurídica de la obligación sea distinta a la de una contribución. Si, como ha sido analizado en párrafos anteriores, las prestaciones patrimoniales de carácter público previstas en el artículo 307 Ter del CFCDMX constituyen un impuesto, que es una especie de las contribuciones, entonces no pueden guardar la naturaleza de aprovechamientos, pues -se insiste- se trata de ingresos de carácter tributario.

COMENTARIOS FINALES

No pasa desapercibida la “Aclaración Importante sobre las Reformas al Código Fiscal de la Federación” publicada en la página de Internet de la Secretaría de Administración y Finanzas de la Ciudad de México del 16 de diciembre de 2021 respecto de la adición del artículo 307 Ter que, más allá de presentar las razones jurídicas por las cuales el legislador consideró a esta prestación patrimonial como un “aprovechamiento”, justifica su cobro por el supuesto comportamiento abusivo de las plataformas digitales.

A continuación se transcribe el texto de la aclaración:⁵

Aclaración Importante sobre las Reformas al Código Fiscal de la Federación

Este 15 de diciembre el Congreso de la Ciudad de México aprobó el Paquete Económico 2022. Sin embargo, aún existen confusiones sobre las reformas incluidas.

Con la finalidad de transparentar y dar mayor publicidad a las implicaciones de las citadas reformas, la Secretaría de Administración y Finanzas comunica los siguientes puntos:

1. Respecto del artículo 307 TER

• Es preciso enfatizar que no se trata de un impuesto, es un aprovechamiento del 2% a plataformas digitales sobre la cuota de intermediación que cobran estas grandes empresas trasnacionales,

que sacan sus ganancias del país, sin retribuir a la Ciudad por la actividad que generan.

• *Este aprovechamiento por su naturaleza, no puede ser transferible ni a los comerciantes, ni a los consumidores, ni tampoco a los repartidores.*

• *Adicionalmente, con la Secretaría del Trabajo estamos apoyando a los repartidores para generar iniciativas para facilitar el acceso a la seguridad social y el reconocimiento a los derechos laborales, que estas empresas no otorgan.*

(Énfasis añadido.)

Desafortunadamente, el texto no ofrece una aclaración técnica de la naturaleza de este supuesto “aprovechamiento”. La aclaración es tan pobre que se limita a decir que *no se trata de un impuesto, es un aprovechamiento* sin ofrecer ninguna explicación o justificación técnica. En lugar de eso, utiliza un lenguaje que parece más propio de un documento de propaganda que de una aclaración técnica jurídica, pues solo dice que se cobrará un 2% *sobre la cuota de intermediación que cobran estas grandes empresas trasnacionales, que sacan sus ganancias del país, sin retribuir a la Ciudad por la actividad que generan.* Ninguna aclaración o explicación aportó la nota.

Parece que la falta de argumentos por parte de la autoridad para sostener que se trata de un aprovechamiento en realidad confirma que se trata de una contribución, específicamente de un impuesto.

Ahora bien, ¿es proporcional y equitativo el impuesto establecido en el artículo 307 Ter del CFCDMX? ¿Se está otorgando el mismo trato a todos los que usan y/o explotan la infraestructura de la Ciudad de México? ¿Por qué no deben pagar este impuesto aquellos que usan y/o explotan la infraestructura de la ciudad cuando reparten paquetes con sus propios medios? ¿Y por qué tampoco deben pagarlo las empresas repartidoras o los propios repartidores?

Advierto que el artículo 307 Ter del CFCDMX podría resultar violatorio de diversas garantías tributarias previstas en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, pero ello será materia de otro análisis. •

⁵ Consulta realizada el 6 de febrero de 2022. Véase en la página de Internet de la Secretaría de Administración y Finanzas de la Ciudad de México: <https://www.finanzas.cdmx.gob.mx/comunicacion/nota/aclaracion-importante-sobre-codigo-fiscal>