

PRIMERA SALA REGIONAL EN SINALOA

EXPEDIENTE: 1342/25-03-01-2

ACTOR: *****

**PONENTE: MAG. MAYRA ALICIA
ALVARADO CRUZ**

**SECRETARIA: DULCE MARÍA LÓPEZ
LÓPEZ**

JUICIO EN LA VÍA ORDINARIA

Culiacán, Sinaloa, **a diez de agosto de dos mil veintiséis.** Vistos los autos del juicio citado al rubro e integrada la Primera Sala Regional en Sinaloa del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, por los Magistrados Integrantes de la Primera Sala Regional en Sinaloa, el Licenciado **Edgar Daniel Guerrero Flores**, Titular de la Primera Ponencia, adscrito mediante Acuerdo G/JGA/51/2026 emitido por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal; la Licenciada **Mayra Alicia Alvarado Cruz**, Titular de la Segunda Ponencia y Presidenta de la Sala adscrita mediante Acuerdo G/JGA/55/2025, emitido por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal; y el Licenciado **Jaime Arturo Ortega Vela**, en funciones de Magistrado de la Tercera Ponencia, de conformidad con el citado artículo, así como en el Acuerdo G/JGA/5/2026, emitido por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal Federal; con la asistencia de la Secretaria de Acuerdos Licenciada Dulce María López López, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 49 y 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se procede a pronunciar sentencia definitiva en el juicio tramitado en la vía ordinaria al rubro citado, en los siguientes términos.

R E S U L T A N D O S

1º. Por medio del escrito ingresado en la Oficialía de Partes Común de las Salas Regionales en Sinaloa de este Tribunal Federal el 24 de marzo de 2025, compareció la C. ***** , en representación legal de ***** , demandando la nulidad de la resolución contenida en el oficio número 600-12-2025-000235 de 07 de febrero de 2025, emitida por el Administrador Desconcentrado Jurídico de Baja California Sur “1” del Servicio de Administración Tributaria, a través de la cual resuelve el recurso de revocación RRL2023007956, confirmando la resolución contenida en el oficio 500-12-00-04-02-2023-07516 de 10 de julio de 2023, emitida por el Administrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal de Baja California Sur “1”, por la cual, determinó un crédito fiscal a cargo de la sociedad actora, en cantidad de \$60´326,858.20, por concepto de Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, multas y recargos.

2º. Por auto de 26 de marzo de 2025, se admitió la demanda, emplazándose a la autoridad demandada para que la contestara en el término de ley.

3º. Mediante acuerdo de 06 de agosto de 2025, se tuvo por contestada la demanda.

4º. A través del proveído de 23 de octubre de 2025, se otorgó el plazo legal a las partes para formular alegatos, por lo que una vez transcurrido dicho plazo, quedó cerrada la instrucción del presente juicio.

No habiendo cuestión alguna pendiente de dilucidar, en cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 49 y 50, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se procede a dictar sentencia definitiva en los siguientes términos.

CONSIDERANDOS

PRIMERO. Esta Sala es competente para conocer y resolver el presente asunto en términos de lo ordenado por los artículos 49 y 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo; 48, fracción III, 49, fracción III, 60, 81, fracciones I, II, III y IV y demás aplicables del Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa; 1, 2, 3, 4, 6, fracción III, 28, fracción I, 29, 30, 31, 34, 35, 36, fracciones VIII y XV, 42, fracciones II y VIII, 59, fracciones I, II, IV, V y X, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

SEGUNDO. La existencia de la resolución impugnada, ha quedado debidamente acreditada en autos conforme a lo establecido por los artículos 46 fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, 129 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria, con la exhibición que realizó la parte actora de la misma y el reconocimiento de su emisión por parte de la autoridad demandada.

TERCERO. En el **primer** concepto de impugnación, la parte actora manifiesta que la resolución impugnada es ilegal en virtud de que la autoridad realizó un indebido análisis de los agravios que fueron formulados en el primer agravio del recurso de revocación, donde manifestó que al emitir la orden de visita domiciliaria, la autoridad fue omisa en citar el artículo 22 párrafo primero, fracción III, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, el cual le otorga la facultad para informar a los contribuyentes de los hechos u omisiones que se conocieron en el ejercicio de las facultades de comprobación, ello a través de la última acta parcial.

Asimismo, la orden de revisión fiscal carece de la debida fundamentación de la competencia material de la autoridad que la emitió en virtud de que omitió citar la fracción I del artículo 22 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, que establece la facultad de la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal para requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, la



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 1342/25-03-01-2

documentación, datos e informes que sean necesarios para el ejercicio de sus atribuciones, cuando aquéllos hayan presentado alguna solicitud o escrito de aclaración ante la autoridad y no hayan anexado toda la documentación e información que soporte los hechos o circunstancias manifestados por el promovente.

Al contestar la demanda, la autoridad sostuvo la legalidad y validez de la resolución impugnada.

A juicio de esta Sala son **infundados** los agravios de la parte actora en virtud de las siguientes consideraciones.

A efecto de atender los argumentos que directamente vierte el actor respecto a la incompetencia de la autoridad fiscalizadora que emitió la orden de visita que dio origen a la resolución recurrida, debemos de recordar que el artículo 16, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dispone los requisitos que debe reunir todo acto administrativo de molestia al particular, conforme a lo siguiente:

"Artículo 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento."

Precepto constitucional del que se sigue que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Por su parte, el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación dispone los elementos y requisitos que deben reunir todo acto de autoridad, al tenor siguiente:

*"Artículo 38. Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:
[...]"*

*IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
..."*

De lo que se colige que en su fracción IV, el artículo en comento contempla que los actos administrativos deben estar fundados y motivados, lo que resulta congruente con las garantías de legalidad y seguridad jurídica previstas en el primer párrafo del artículo 16 constitucional.

En relación con lo anterior, debemos de precisar que al interpretar armónicamente de las garantías individuales de legalidad y seguridad jurídica que consagra el 16, además del 14, constitucionales, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, determinó que los actos de molestia deben, entre otros requisitos, ser emitidos por autoridad competente y cumplir las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica, **lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello esté facultado expresándose, como parte de las formalidades esenciales, el carácter con que se suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que otorgue tal legitimación.**

De lo contrario, se dejaría al afectado en estado de indefensión, ya que al no conocer el apoyo que faculta a la autoridad para emitir el acto, ni el carácter con que lo emita, es evidente que no se le otorga la oportunidad de examinar si su actuación se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo, y es conforme o no a la Constitución o a la ley; para que, en su caso, esté en aptitud de alegar, además de la ilegalidad del acto, la del apoyo en que se funde la autoridad para emitirlo, pues bien puede acontecer que su actuación no se adecúe exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que éstos se hallen en contradicción con la ley fundamental o la secundaria.

Los anteriores razonamientos fueron recogidos por el más Alto Tribunal dentro de la siguiente Jurisprudencia:

“COMPETENCIA. SU FUNDAMENTACION ES REQUISITO ESENCIAL DEL ACTO DE AUTORIDAD. Haciendo una interpretación armónica de las garantías individuales de legalidad y seguridad jurídica que consagran los artículos 14 y 16 constitucionales, se advierte que los actos de molestia y privación deben, entre otros requisitos, ser emitidos por autoridad competente y cumplir las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello esté facultado expresándose, como parte de las formalidades esenciales, el carácter con que se suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que otorgue tal legitimación. De lo contrario, se dejaría al afectado en estado de indefensión, ya que al no conocer el apoyo que faculta a la autoridad para emitir el acto, ni el carácter con que lo emita, es evidente que no se le otorga la oportunidad de examinar si su actuación se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo, y es conforme o no a la Constitución o a la ley; para que, en su caso, esté en aptitud de alegar, además de la ilegalidad del acto, la del apoyo en que se funde la autoridad para emitirlo, pues bien puede acontecer que su actuación no se adecúe exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que éstos se hallen en contradicción con la ley fundamental o la secundaria.

Contradicción de tesis 29/90. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Tribunal (en la actualidad Primero) Colegiado del Décimo Tercer Circuito. 17 de junio de 1992. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Carlos de Silva Nava. Secretario: Jorge D. Guzmán González.”¹

En conclusión, el Máximo Tribunal concluyó que **es un requisito esencial y una obligación de la autoridad fundar en el acto de molestia su competencia**, pues sólo puede hacer lo que la ley le permite, de ahí que la validez del acto dependerá de que haya

¹ Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, registro 205463, número 77, mayo de 1994, página 12.



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 1342/25-03-01-2

sido realizado por la autoridad facultada legalmente para ello dentro de su respectivo ámbito de competencia, regido específicamente por una o varias normas que lo autoricen.

Por tanto, para considerar que se cumple con la garantía de fundamentación establecida en el artículo 16 de la Constitución Federal, es necesario que la autoridad precise exhaustivamente su competencia por razón de materia, grado o territorio, con base en la ley, reglamento, decreto o acuerdo que le otorgue la atribución ejercida, citando en su caso el apartado, fracción, inciso o subinciso.

Establecido que fue lo anterior, a continuación se procederá a analizar si el acto referido por la actora cumple o no con la garantía anteriormente indicada.

A fojas 336 a 343 de autos, obra agregada la resolución impugnada contenida en el oficio 600-12-2025-000235, de 07 de febrero de 2025, emitida por el Administrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal de Baja California Sur "1", descrita en el resultando primero de este fallo, con pleno valor probatorio conforme a lo dispuesto por los artículos 1 y 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, 93, fracciones II y VII, 129, 202 y 210-A, del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria; de la cual se aprecia que en las páginas 2 a 8, la autoridad resolvió infundado el primer agravio formulado por la parte actora en el recurso de revocación, lo que a juicio de esta Sala es correcto en atención a las siguientes consideraciones.

Obra a folios 01 a 03 del tomo 1 del expediente administrativo, la orden de visita domiciliaria que dio origen a la resolución recurrida, contenida en el oficio 500-12-00-03-00-2022-00079 de 07 de marzo de 2022, misma que se valora en términos del artículo 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, de la cual se advierte que la autoridad que emitió dicha orden, es el Administrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal de Baja California Sur "1" y fundó su actuación entre otros, en los artículos 1, 2 párrafo primero, apartado C y segundo, 5 párrafo tercero, 6 párrafo primero, apartado A, fracción III, inciso a), 14 fracciones V y VI, 24 párrafo primero, fracción I, inciso a), en relación con el diverso 22, párrafo primero, fracciones XXIII y último párrafo, numeral 8, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de agosto de 2015; y, 42 párrafos primero, fracción III, segundo, tercero y cuarto, del Código Fiscal de la Federación, numerales que establecen lo siguiente:

REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

"Artículo 1.- El Servicio de Administración Tributaria, como órgano administrativo desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene a su cargo el ejercicio de las atribuciones y el despacho de los asuntos que le otorgan la Ley del Servicio

de Administración Tributaria, otras leyes, reglamentos, decretos, acuerdos y demás disposiciones jurídicas aplicables, así como los asuntos que el Secretario de Hacienda y Crédito Público le encomiende ejecutar y coordinar en las materias a que se refiere el presente Reglamento.”

“Artículo 2.- El Servicio de Administración Tributaria, para el despacho de los asuntos de su competencia, contará con las unidades administrativas siguientes:

...

C. Unidades Administrativas Desconcentradas, y

...

Las administraciones generales estarán integradas por sus titulares y por administradores centrales, coordinadores, administradores, administradores desconcentrados, administradores de las aduanas, subadministradores, jefes de departamento, enlaces, supervisores, auditores, ayudantes de auditor, inspectores, abogados tributarios, ejecutores, notificadores, visitadores, verificadores, oficiales de comercio exterior, personal al servicio de la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera y demás servidores públicos que señala este Reglamento, así como por el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio.

...”

“Artículo 5.-

...

Las unidades desconcentradas a que se refiere el apartado C del artículo 2 del presente Reglamento tendrán la sede que se establece en el artículo 6 de este ordenamiento y ejercerán sus atribuciones en todo el territorio nacional.

...”

“Artículo 6.- El nombre y sede de las unidades administrativas desconcentradas del Servicio de Administración Tributaria será el siguiente:

A. Administraciones Desconcentradas de Servicios al Contribuyente, de Auditoría Fiscal, Jurídicas y de Recaudación:

...

III. Con sede en Baja California Sur:

a) Baja California Sur “1”, y

...”

“Artículo 14.- Los administradores desconcentrados y de las aduanas y los administradores adscritos a dichas unidades administrativas desconcentradas, además de las facultades que les confieren otros artículos de este Reglamento, tendrán las siguientes:

...

V. Nombrar, designar, remover o comisionar, conforme a los ordenamientos aplicables, a los servidores públicos, auditores, visitadores, verificadores, notificadores y ejecutores de las unidades administrativas a su cargo, y

VI. Notificar los actos que emitan relacionados con el ejercicio de sus facultades y los que dicten las unidades administrativas de la Administración General a la que se encuentren adscritos.”

“Artículo 22.- Compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal:

...

XXIII. Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia, verificaciones, verificaciones de origen y demás actos que establezcan las disposiciones fiscales y aduaneras, para comprobar el cumplimiento de tales disposiciones por los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de contribuciones, incluyendo las que se causen por la entrada o salida del territorio nacional de mercancías y medios de transporte, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios de carácter federal, cuotas compensatorias, regulaciones y restricciones no arancelarias, inclusive normas oficiales mexicanas, y para comprobar de conformidad con los acuerdos, convenios o tratados en materia fiscal o aduanera de los que México sea parte, el cumplimiento de obligaciones a cargo de los contribuyentes, importadores, exportadores, productores, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, inclusive en materia de origen; comunicar a los contribuyentes la sustitución de la autoridad que continúe con el procedimiento instaurado para la comprobación de las obligaciones fiscales y reponer dicho procedimiento de conformidad con el Código Fiscal de la Federación;

...

La Administración General de Auditoría Fiscal Federal estará a cargo de un Administrador General, auxiliado en el ejercicio de sus facultades por los servidores públicos siguientes:

...

8. Administradores Desconcentrados de Auditoría Fiscal:

..."

"Artículo 24.- Compete a las administraciones desconcentradas y a las subadministraciones desconcentradas de auditoría fiscal, ejercer las atribuciones que a continuación se señalan:

I. A las administraciones desconcentradas de auditoría fiscal, conforme a lo siguiente:

a) Las señaladas en las fracciones I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII, XIV, XVI, XVII, XVIII, XX, XXI, XXII, XXIII, XXIV, XXV, XXVI, XXVII, XXVIII, XXIX, XXX, XXXI, XXXII, XXXIII, XXXVI, XXXVIII, XXXIX, XL, XLI, XLV, XLVI, XLVII, XLVIII y XLIX del artículo 22 de este Reglamento;

...

Las administraciones desconcentradas de auditoría fiscal estarán a cargo de un Administrador Desconcentrado, quien será auxiliado en el ejercicio de las facultades conferidas en este Reglamento por los subadministradores desconcentrados de auditoría fiscal "1", "2", "3", "4", "5", "6", "7" y "8", jefes de departamento, coordinadores de auditoría, enlaces, supervisores, auditores, inspectores, verificadores, ayudantes de auditor y notificadores, así como por el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio."

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

"Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

...

III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

..."

De las reproducciones precedentes se observa que el Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que tiene a su cargo el ejercicio de las atribuciones y el despacho de los asuntos que le otorgan la Ley del Servicio de Administración Tributaria, otras leyes, reglamentos, decretos, acuerdos y demás disposiciones jurídicas aplicables, así como los asuntos que el Secretario de Hacienda y Crédito Público le encomiende ejecutar y coordinar en las materias a que se refiere el presente Reglamento.

Asimismo, se conoce que entre las unidades administrativas que conforman el Servicio de Administración Tributaria, se encuentran las denominadas Unidades Administrativas Desconcentradas, mismas que ejercerán sus atribuciones en todo el territorio nacional.

Además, se establece que las unidades administrativas desconcentradas del Servicio de Administración Tributaria serán entre otras, las Administraciones Desconcentradas de Auditoría Fiscal, entre las cuales se encuentra una con sede en Baja California Sur, cuya denominación será Baja California Sur "1".

Bajo este contexto, se llega a la conclusión de que la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Baja California Sur "1", es una unidad administrativa desconcentrada del Servicio de Administración Tributaria, con competencia en todo el territorio nacional.

Por lo que es competente territorialmente para ejercer sus facultades respecto de la hoy actora, cuyo domicilio fiscal se ubica en San José de Cabo, Baja California Sur, tal y como se aprecia de su escrito inicial de demanda, y de lo que se desprende que su domicilio se encuentra en territorio nacional. Además de que, al haber citado los preceptos relativos, la autoridad demandada fundó adecuadamente su competencia territorial.

En relación a la competencia material, del contenido de los numerales descritos, se advierte que compete a las administraciones desconcentradas de auditoría fiscal, entre otras cosas, **para ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia, verificaciones, verificaciones de origen y demás actos que establezcan las disposiciones fiscales y aduaneras, para comprobar el cumplimiento de tales disposiciones por los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de contribuciones.**

También, se establece que la mencionada Administración General de Auditoría Fiscal Federal estará a cargo de un Administrador General, auxiliado en el ejercicio de sus facultades entre otros servidores públicos, por los Administradores Desconcentrados de Auditoría Fiscal.

Por cuanto hace a los dispositivos del Código Fiscal de la Federación, antes transcritos, se conoce que las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, han cumplido con las disposiciones fiscales, estarán facultadas para **practicar visitas a los contribuyentes**, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

De tal manera, que la autoridad demandada acreditó su existencia jurídica, así como su competencia material y territorial, para emitir la orden de visita domiciliar que dio origen a la resolución recurrida.

En ese tenor, esta Juzgadora estima que la autoridad demandada fundamentó debidamente su existencia jurídica y competencia por razón de grado, materia y territorio, al citar en forma exhaustiva los preceptos legales que la autoriza para actuar por razón de materia y territorio, con base en la ley, reglamento, decreto o acuerdo que les otorgan las atribuciones ejercidas, citándose el apartado, fracción, inciso o subinciso, correspondientes,



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 1342/25-03-01-2

dándose claridad, certeza y precisión a la demandante de las facultades que corresponden a la autoridad emisora de dicho acto, por lo que, **no se contravienen las garantías de legalidad y seguridad jurídica que tutelan los artículos 16, Constitucional y 38, del Código Fiscal de la Federación.**

Por tanto, es **infundado** el agravio de la demandante en el cual señala que la orden de visita que dio origen a la resolución recurrida, no se encuentra debidamente fundada en cuanto a la competencia de la autoridad que la emitió, para informar mediante la última acta parcial a los contribuyentes de los hechos u omisiones que se conocieron en el ejercicio de las facultades de comprobación.

En efecto, toda vez que la orden de visita es el acto por el cual se da inicio al procedimiento fiscalizador en el domicilio del contribuyente, con el fin de comprobar que el mismo ha cumplido con las disposiciones fiscales, por lo que, la autoridad no se encuentra obligada a citar en dicha orden, precepto reglamentario alguno relacionado con la facultad de levantar la última acta parcial de visita domiciliaria y darle a conocer al contribuyente los hechos y omisiones que se detectaran en el desarrollo de la visita domiciliaria, pues es hasta que tenga conocimiento con base a documentos aportados durante el desarrollo de la visita cuando estará en aptitud de dar a conocer al contribuyente visitado los hechos u omisiones conocidos con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, imputables a éste.

Sustenta lo que antecede, la siguiente jurisprudencia:

“VISITA DOMICILIARIA. LA AUTORIDAD FISCALIZADORA NO ESTÁ OBLIGADA A CITAR EN LA ORDEN RESPECTIVA EL ARTÍCULO 17 FRACCIÓN XVIII DEL REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 22 DE OCTUBRE DE 2007.- Si bien el artículo 17 fracción XVIII del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de octubre de 2007, le otorga a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, la facultad de dar a conocer a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados los hechos u omisiones imputables a estos, conocidos con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación y de las verificaciones de origen practicadas y hacer constar dichos hechos y omisiones en el oficio de observaciones o en la última acta parcial que se levante, también lo es que al inicio del procedimiento fiscalizador, la autoridad fiscalizadora aún no tiene conocimiento de la situación fiscal del contribuyente. En tal virtud, toda vez que la orden de visita es el acto por el cual se da inicio al procedimiento fiscalizador en el domicilio del contribuyente, con el fin de comprobar que el mismo ha cumplido con las disposiciones fiscales, la autoridad no se encuentra obligada a citar en dicha orden, el mencionado precepto reglamentario, pues es hasta que tenga conocimiento con base a documentos aportados durante el desarrollo de la visita cuando estará en aptitud de dar a conocer al contribuyente visitado los hechos u omisiones conocidos con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, imputables a este.

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S1-12/2021)

...

Así lo acordó la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en la sesión ordinaria presencial transmitida utilizando medios telemáticos el día 07 de diciembre de dos mil veintiuno.- Firman, la Magistrada Doctora Nora Elizabeth Urby Genel, Presidenta de la Primera Sección de la Sala Superior, ante el Maestro Roberto Carlos Ayala Martínez, Secretario Adjunto de Acuerdos de la Primera Sección de la Sala Superior, quien da fe.”²

Asimismo, es **infundado** el argumento de la actora relativo a que, para considerar debidamente fundada la competencia de la autoridad emisora resultaba necesario la cita de la fracción I del artículo 22 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, que le otorga facultades para requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, la documentación, datos e informes que sean necesarios para el ejercicio de sus atribuciones.

Lo anterior es así, ya que no era necesario que citara como parte de su fundamentación la fracción I del artículo 22 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, puesto que la misma establece lo siguiente:

“**Artículo 22.-** Compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal:

I. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, la documentación, datos e informes que sean necesarios para el ejercicio de sus atribuciones, **cuando aquéllos hayan presentado alguna solicitud o escrito de aclaración ante la autoridad y no hayan anexado toda la documentación e información que soporte los hechos o circunstancias manifestados por el promovente;**

...”

Del precepto transcrito, se advierte que regula las facultades de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal para requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, la documentación, datos e informes que sean necesarios para el ejercicio de sus atribuciones, cuando aquéllos hayan presentado alguna solicitud o escrito de aclaración ante la autoridad y no hayan anexado toda la documentación e información que soporte los hechos o circunstancias manifestados por el promovente.

Por lo que, el ejercicio de dicha facultas de requerir información y documentación se encuentra condicionada a que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, previamente hayan presentado alguna solicitud o escrito de aclaración ante la autoridad y no hayan anexado toda la documentación e información que soporte los hechos o circunstancias manifestados por el promovente, de ahí que si en el presente caso la facultad ejercida por la autoridad fiscalizadora fue en su modalidad de visita domiciliaria, es indudable que no existía obligación de citar la fracción I del artículo 22 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, resultando suficiente que hubiera invocado entre otros dispositivos legales, la fracción III del del artículo 42 y 45 del Código Fiscal de la

² Tesis: VIII-J-1aS-117. R.T.F.J.A. Novena Época. Año I. No. 1. Enero 2022. p. 47.

Federación, así como la fracción XXIII del mencionado artículo 22 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Es ilustrativa la siguiente Jurisprudencia sostenida por la Sala Superior de este Tribunal:

"COMPETENCIA POR RAZÓN DE GRADO, MATERIA Y TERRITORIO. PARA ESTIMARLA DEBIDAMENTE FUNDADA ES INNECESARIA LA CITA DE DISPOSICIONES NORMATIVAS QUE NO REFIEREN A LA FACULTAD ESPECÍFICAMENTE EJERCIDA EN EL ACTO DE AUTORIDAD.- El citado derecho humano previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos encuentra su ratio en que el destinatario de un acto privativo o de molestia conozca las disposiciones normativas que prevén la facultad expresamente ejercida por la autoridad emisora, así como el que es a esta, y no a otra, a quien normativamente corresponde dicho ejercicio. Así entonces, los preceptos normativos que indefectiblemente deben citarse como fundamento de la competencia de una autoridad, son aquellos que prevén la facultad específicamente ejercida en el acto privativo o de molestia de que se trate. Por ello, carece de sustento la exigencia de que, bajo una supuesta necesidad de certeza y seguridad jurídica, en el acto privativo o de molestia de que se trate, la autoridad emisora funde su actuación en disposiciones normativas que, si bien pueden estar directa o indirectamente relacionadas, son distintas a la específicamente ejercida.

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S2/20/2019)

Así lo acordó la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión celebrada el 10 de septiembre 2019.- Firman el Magistrado Doctor Alfredo Salgado Loyo, Presidente de la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, y la Licenciada Andrea Guadalupe Aguirre Ornelas, Secretaria Adjunta de Acuerdos, quien da fe."³

Además, tal como lo consideró la autoridad, no debe perderse de vista que en el presente caso nos encontramos ante una visita domiciliaria, la cual lleva implícita la idea de revisar la contabilidad de los particulares y corroborar el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, dentro de lo cual necesariamente se encuentra implícita la facultad para requerir dicha contabilidad, papeles, documentos e informes.

Resulta aplicable por analogía al caso, la jurisprudencia que enseguida se reproduce:

"VISITA DOMICILIARIA. PARA ESTIMAR DEBIDAMENTE FUNDADA LA ORDEN RELATIVA, ES INNECESARIO INVOCAR EN ELLA LA FRACCIÓN X DEL ARTÍCULO 17 DEL REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.- Lo anterior es así ya que el referido precepto y fracción, si bien es cierto facultan a la autoridad fiscal para requerir a los contribuyentes y responsables solidarios, entre otros sujetos, para que exhiban y, en su caso, proporcionen la contabilidad, declaraciones, avisos, datos, otros documentos e informes; no menos cierto es que si la facultad de comprobación ejercida es una visita domiciliaria, la atribución para requerir información y documentación relativa a la contabilidad está implícita en la de practicar visitas domiciliarias, máxime si en la orden se cita la diversa fracción III de dicho artículo 17, relativa a la competencia para ordenar y practicar visitas

³ Tesis: VIII-J-2aS-84. R.T.F.J.A. Octava Época. Año IV. No. 39. Octubre 2019. p. 48.

domiciliarias, con base en la cual la autoridad fiscal puede revisar la contabilidad del contribuyente, lo que implícitamente faculta a aquella para requerir a este la información y documentación correspondiente.

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S2/26/2018)

Así lo acordó la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión celebrada el 4 de diciembre de 2018.- Firman el Magistrado Víctor Martín Orduña Muñoz, Presidente de la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, y la Licenciada Andrea Guadalupe Aguirre Ornelas, Secretaria Adjunta de Acuerdos, quien da fe.”⁴

Con base en lo anterior, se concluye que la autoridad demandada señaló con precisión los preceptos legales que le otorgan las atribuciones ejercidas al emitir la orden de visita domiciliaria que le dio origen a la resolución impugnada, cumpliendo así con la garantía de la debida fundamentación y motivación, prevista en los artículos 16, párrafo primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y 38 fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.

CUARTO. En el **segundo** concepto de anulación, la parte actora manifestó que la autoridad realizó un indebido análisis del segundo agravio del recurso, en el cual argumentó que es ilegal la orden de visita ya que la autoridad no citó el fundamento del impuesto a verificar, por lo que, no cumple con señalar el objeto de la orden.

Al contestar la demanda, la autoridad sostuvo la legalidad y validez de la resolución combatida.

A juicio de esta Sala es **infundado** el agravio de la parte actora, en razón de lo siguiente.

Los artículos 16, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 38 fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, exigen la debida fundamentación y motivación de todo acto de autoridad y la expresión en el mismo del objeto o propósito de que se trate.

Por lo que, con base en los fundamentos antes precisados, a fin de cumplir con el principio de seguridad jurídica, las órdenes de revisión deben indicar el objeto o propósito de la misma, lo que se satisface al precisar por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento se trate, la categoría del sujeto (contribuyente, solidario o tercero), y el periodo a revisar, pues como lo sostuvo la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el criterio jurisprudencial contenido en la tesis “*ORDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS.*”⁵, el objeto no sólo debe concebirse como propósito, intención, fin o designio, que dé lugar a la facultad comprobatoria que tienen las autoridades correspondientes, sino también debe entenderse como cosa, elemento, tema o

⁴ R.T.F.J.A. Octava Época. Año IV. No. 31. Febrero 2019. p. 28.

⁵ Tesis: 2a./J. 7/93. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Núm. 68, Agosto de 1993, página 13. Registro digital: 206396.

materia, esto es, lo que produce certidumbre en lo que se revisa; con base en esto último, el objeto de la orden de que se trata no debe ser general, sino determinado, para así dar seguridad al gobernado y, por ende, no dejarlo en estado de indefensión.

Obra a folios 01 a 03 del tomo 1 del expediente administrativo, el oficio 500-12-00-03-00-2022-00079 de 07 de marzo de 2022, emitido por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Baja California Sur "1", que contiene la orden de visita domiciliaria, la cual se valora en términos del artículo 46 fracción I, de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, y de la que se advierte que la autoridad señaló como objeto de la orden lo siguiente:

"...

Esta Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Baja California Sur "1"... en el ejercicio de sus facultades, le ordena la presente visita domiciliaria, con el objeto o propósito de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que está afecta (o) como sujeto directo en materia de las siguientes contribuciones federales: Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado; y como retenedor, en materia de las siguientes contribuciones federales: Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado.

La revisión abarcará el ejercicio fiscal comprendido del 01 de enero del 2019 al 31 de diciembre de 2019 en relación al Impuesto Sobre la Renta y de Retenciones del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, así como del 01 de enero de 2019 al 31 de enero de 2019, del 01 de febrero de 2019 al 28 de febrero de 2019, 01 de marzo de 2019 al 31 de marzo de 2019, del 01 de abril de 2019 al 30 de abril de 2019, del 01 de mayo de 2019 al 31 de mayo de 2019, del 01 de junio de 2019 al 30 de junio de 2019, del 01 de julio de 2019 al 31 de julio de 2019, del 01 de agosto de 2019 al 31 de agosto de 2019, del 01 de septiembre de 2019 al 30 de septiembre de 2019, del 01 de octubre de 2019 al 31 de octubre de 2019, del 01 de noviembre de 2019 al 30 de noviembre de 2019 y del 01 de diciembre de 2019 al 31 de diciembre de 2019 en relación al Impuesto al Valor Agregado, por el que se hubieren presentado o debieron haber sido presentadas las declaraciones del ejercicio y mensuales correspondientes a las contribuciones antes señaladas.

..."

De la transcripción anterior se advierte que el objeto de la orden fue comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que está afecta la hoy actora como sujeto directo y como retenedor en materia de las siguientes contribuciones federales: Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado; señalamiento que resulta suficiente para considerar debidamente motivada la orden de visita domiciliaria.

Sin que sea necesario que la autoridad especificara los preceptos que prevén el impuesto a revisar, ya que como quedó señalado anteriormente, resulta suficiente que en la orden de visita se precise el nombre del impuesto cuyo cumplimiento se revisará y la categoría del sujeto, datos con los cuales se cumplió en el caso.

Máxime que en la orden de visita únicamente se le está solicitando dar las facilidades necesarias a los visitadores para efectos de llevar a cabo sus facultades de comprobación, siendo suficiente la cita de los artículos 42, párrafo primero, fracción III, del Código Fiscal de la Federación que prevé la facultad de la autoridad para practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías; sin que en la orden de visita se esté realizando determinación alguna respecto a las contribuciones señaladas, pues en todo caso es hasta el momento en que se emita la resolución determinante del crédito, cuando la autoridad está obligada a precisar con exactitud el fundamento que obliga al contribuyente al pago del impuesto respecto del cual se determine la obligación.

Asimismo, la autoridad cumplió con precisar el alcance temporal o el período sujeto a revisión, al haber señalado que ésta comprendería del 01 de enero del 2019 al 31 de diciembre de 2019 en relación al Impuesto Sobre la Renta y de Retenciones del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, así como del 01 de enero de 2019 al 31 de enero de 2019, del 01 de febrero de 2019 al 28 de febrero de 2019, 01 de marzo de 2019 al 31 de marzo de 2019, del 01 de abril de 2019 al 30 de abril de 2019, del 01 de mayo de 2019 al 31 de mayo de 2019, del 01 de junio de 2019 al 30 de junio de 2019, del 01 de julio de 2019 al 31 de julio de 2019, del 01 de agosto de 2019 al 31 de agosto de 2019, del 01 de septiembre de 2019 al 30 de septiembre de 2019, del 01 de octubre de 2019 al 31 de octubre de 2019, del 01 de noviembre de 2019 al 30 de noviembre de 2019 y del 01 de diciembre de 2019 al 31 de diciembre de 2019 en relación al Impuesto al Valor Agregado, por el que se hubieren presentado o debieron haber sido presentadas las declaraciones del ejercicio y mensuales correspondientes a las contribuciones antes señalada; señalamiento con el cual resultan claros los períodos sujeto a revisión, sin que exista duda sobre el espacio temporal que sería materia de revisión.

Lo anterior hace evidente que la autoridad precisó el objeto o propósito de la orden, al señalar las contribuciones cuyo cumplimiento de obligaciones se corroboraría, el carácter de la contribuyente y el periodo a revisar; datos que resultan suficientes para satisfacer el requisito establecido artículo 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, consistente en que en el acto administrativo se señale su objeto o propósito, motivo por el cual resultan infundados los argumentos de la demandante.

QUINTO. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 50, tercer párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se estudian de manera conjunta los conceptos de impugnación primero y segundo, al estar relacionados.

En el **primer** concepto de impugnación en contra de la resolución recurrida, la demandante argumenta que es ilegal la determinación de la autoridad al desestimar las deducciones por el monto de \$9´713,140.05 bajo el argumento de que la actora tiene operaciones con el sector privado, por lo que no se encuentra en el supuesto de excepción



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 1342/25-03-01-2

de la fracción V del artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo que resulta violatorio de sus garantías de legalidad y seguridad jurídica, debido a que esa empresa presta el servicio público de transporte en la modalidad de transporte de personal, pero el mismo continúa siendo un servicio de transporte público que incluso se otorga bajo una concesión otorgada por el Estado de Baja California Sur, bajo los títulos de concesión 5262, 7139, 4720, 5003 y 4263, en los que se le otorgó la concesión para prestar el servicio de transporte público.

Refiere que el hecho de que un prestador del servicio público de transporte celebre contratos con particulares, no implica que el servicio que presta es privado, ya que esto implica cuestiones sociales, económicas, de costumbre, etc., de la región en un momento determinado, y en todo caso ello pertenece al ámbito del derecho administrativo, en el que el Estado de Baja California Sur deberá vigilar la manera en la que se presta el servicio sobre el cual otorgó una concesión y no del derecho tributario.

En el **segundo** concepto de anulación en contra de la resolución recurrida, la parte actora manifiesta que de acuerdo al artículo 28 fracción XV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los contribuyentes que realicen actividades exentas, como es el caso del hoy actor, tienen la oportunidad real y legal de recuperar las cantidades que les sean trasladadas por concepto de Impuesto al Valor Agregado de sus proveedores, no vía acreditamiento, sino vía deducción para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Lo que implica que dichas cantidades son recuperables vía incorporación al costo del bien de que se trate.

Concluye que el Impuesto al Valor Agregado que sea trasladado a los contribuyentes que realicen actividades exentas, no puede ser acreditable, sin embargo, se cuenta con la posibilidad legal de deducir dichas cantidades para efectos del Impuesto Sobre la Renta. Lo que sin duda alguna genera un beneficio económico y fiscal para el contribuyente.

Al contestar la demanda, la autoridad sostuvo la legalidad y validez de la resolución recurrida.

A juicio de esta Sala son **infundados** los agravios de la parte actora en virtud de las siguientes consideraciones.

Los artículos 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 38 fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, exigen la debida fundamentación y motivación de todo acto de autoridad y la expresión en el mismo del objeto o propósito de que se trate, al prever lo siguiente:

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

"Artículo 16.- Nadie puede ser molestado en su personal familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento."

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

"Artículo 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

(...)

IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate."

(Énfasis añadido)

Con base a lo anterior, se tiene que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, en el que se funde y motive la causal legal del procedimiento, y se exprese el objeto o propósito de que se trate. Lo anterior en aras de salvaguardar el estado de derecho en pro de los gobernados, para que estos no se vean perturbados por aquellos mandamientos de autoridad que de alguna u otra forma inciden en su esfera jurídica.

Entendiéndose por fundamentación, la obligación que tiene la autoridad de señalar con precisión los preceptos legales sobre los que se basa para la emisión del acto destinado a causar un efecto jurídico dentro de la esfera jurídica del gobernado; y, por motivación, la obligación de señalar las razones y circunstancias que la autoridad valoró para la emisión de su acto, los cuales deben estar acorde con los preceptos legales que sirven de fundamento, en otras palabras, es a través de la motivación que la autoridad ubica el acto atribuido al gobernado dentro de la hipótesis prevista en la norma jurídica aplicable. El criterio anterior se reconoce en la Jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, que se copia a continuación:

"FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.- De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas."

Ahora bien, para tener satisfecho el requisito de la motivación resulta indispensable que las autoridades expongan de manera clara cuál es la actuación que se encuentran realizando y el motivo por el cuál llegan a una determinación en específico que cause un acto de molestia la gobernado, a efecto de brindarle a este último la certeza de cuál fue la conducta que le imputan y el por qué llegó a esa conclusión la autoridad.

Establecido lo anterior, de conformidad con el artículo 46, fracción I de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se valora de manera plena la resolución recurrida contenida en el oficio 500-12-00-04-02-2023-07516, de 10 de julio de



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 1342/25-03-01-2

2023, emitida por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Baja California Sur "1" y de su análisis se advierte que la autoridad fiscal determinó un crédito fiscal a la hoy actora en cantidad de \$60'326,858.20, por concepto de Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, multas y recargos; advirtiéndose como parte de la motivación por el concepto de Impuesto Sobre la Renta, el apartado de deducciones que entrañan en incumplimiento a las disposiciones fiscales, el rubro: *"A.2.3.1.- Impuesto al Valor Agregado acreditable registrado y declarado como deducción autorizada que entraña en un incumplimiento a las disposiciones fiscales."*

Al respecto, la autoridad consideró que la contribuyente hoy actora declaró erogaciones que entraña en un incumplimiento a las disposiciones fiscales, toda vez que derivan de registros propiedad de la contribuyente, en específico la cuenta contable número "5004-0001-0024" denominada: "IVA no acreditable 16%", los cuales corresponden al Impuesto al Valor Agregado acreditable mismas que declaró como deducción autorizada mediante declaración anual del Impuesto Sobre la Renta por el ejercicio fiscal 2019 de tipo Normal, presentada vía internet ante el portal del Servicio de Administración Tributaria con fecha 31 de marzo de 2020, con número de operación 200090034273 en el apartado denominado "DEDUCCIONES AUTORIZADAS", renglón denominado "GASTOS EN GENERAL", por la cantidad de **\$9'397,395.66**, mismas que forman parte integral de las deducciones que entraña en incumplimiento a las disposiciones fiscales en cantidad de \$35,558,362.57, toda vez que no son de las deducciones autorizadas comprendidas en el artículo 25 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal 2019.

Asimismo, la autoridad señaló que de la revisión y análisis efectuado a los argumentos vertidos y pruebas documentales presentados por la visitada, correspondiente a deducciones observadas por el importe de \$9'397,395.66, determina que no logra desvirtuar las irregularidades consignadas como una deducción autorizada que entraña en un incumplimiento a las disposiciones fiscales, toda vez que, las supuestas deducciones son originadas por un Impuesto al Valor Agregado acreditable que dicha contribuyente lo consideró como deducción para efectos del Impuesto Sobre la Renta, en el supuesto entendido de que su actividad económica está sujeta a la exención por el transporte público de personas, advirtiéndole que no es el caso.

Lo anterior, ya que la visitada tiene operaciones con el sector privado, tal y como se precisa en el oficio recurrido en el capítulo *"A.2.1.- Ingresos acumulables por ventas y/o servicios nacionales (Comprobantes Fiscales Digitales por Internet emitidos)"*, por lo que debe tratar el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado conforme a la Ley del Impuesto

al Valor Agregado, determinándose improcedente la deducción, ya que la Ley establece que no serán partidas deducibles los pagos por concepto de Impuesto al Valor Agregado, de conformidad con el artículo 28 primer párrafo, fracción XV, en relación con el diverso 27 fracción IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal 2019.

Ahora bien, los artículos 25, 27 fracción IV, 28 primer párrafo, fracción XV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2019, señalan lo siguiente:

“Artículo 25. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.

II. El costo de lo vendido.

III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

IV. Las inversiones.

V. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere la fracción II de este artículo.

VI. Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.

VII. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado.

VIII. El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 44 de esta Ley.

IX. Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 94 de esta Ley.

X. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley. El monto de la deducción a que se refiere esta fracción no excederá en ningún caso a la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.47 al monto de la aportación realizada en el ejercicio de que se trate. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.53 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

Cuando por los gastos a que se refiere la fracción III de este artículo, los contribuyentes hubieran pagado algún anticipo, éste será deducible siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 27, fracción XVIII de esta Ley.”

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

...

IV. Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.

...”

“Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

...



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 1342/25-03-01-2

XV. Los pagos por concepto de impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios, que el contribuyente hubiese efectuado y el que le hubieran trasladado. No se aplicará lo dispuesto en esta fracción, cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar los mencionados impuestos que le hubieran sido trasladados o que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, que correspondan a gastos o inversiones deducibles en los términos de esta Ley.

Tampoco será deducible el impuesto al valor agregado ni el impuesto especial sobre producción y servicios, que le hubieran trasladado al contribuyente ni el que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, cuando la erogación que dio origen al traslado o al pago no sea deducible en los términos de esta Ley.

...

Del primer precepto transcrito se advierten las deducciones que pueden efectuar los contribuyentes, sin que se encuentre el relativo al Impuesto al Valor Agregado acreditable.

El segundo de los preceptos señala los requisitos que deben reunir las deducciones autorizadas, entre las cuales se encuentra el relativo a que deben estar debidamente registradas en contabilidad y ser restadas por una sola vez.

Mientras que el tercer artículo reproducido, señala **no son deducibles los pagos por concepto de Impuesto al Valor Agregado** o Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, que el contribuyente hubiese efectuado y el que le hubieran trasladado. Pero señala una excepción a la regla, para los casos en que el contribuyente no tenga derecho a acreditar los mencionados impuestos que le hubieran sido trasladados.

Asimismo, señala que no son deducibles el Impuesto al Valor Agregado ni el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, que le hubieran trasladado al contribuyente ni el que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, cuando la erogación que dio origen al traslado o al pago no sea deducible en los términos de la Ley.

En el caso a estudio, la parte actora sostiene que es deducible el importe de \$9'397,395.66 derivado del Impuesto al Valor Agregado acreditable por ubicarse en el supuesto de excepción previsto en el artículo 28 fracción XV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por considerar que se encuentra en el caso de exención previsto en el artículo 15 fracción V, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado el cual establece lo siguiente:

ARTICULO 15.- No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

...

V. El transporte público terrestre de personas que se preste exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o en zonas metropolitanas.

...

Del precepto transcrito se advierte que no se pagará el impuesto por la prestación del servicio de transporte público terrestre de personas que se preste exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o en zonas metropolitanas.

Al respecto, cabe señalar que la Ley de Transporte para el Estado de Baja California Sur señala lo siguiente:

"Artículo 5º.- Para la interpretación, aplicación y efectos de esta Ley y su Reglamento, se entenderá por:

...

B).- Servicio Público de Transporte: Es el servicio que presta el Gobierno del Estado en las vías de comunicación de jurisdicción Estatal, por sí o a través de organismos descentralizados, empresas de participación estatal o concesionarios que se ofrece en forma masiva a persona indeterminada o al público en general, mediante diversos medios, en forma continua, uniforme, regular y permanente para el transporte de pasajeros y carga, mediante el pago de una retribución en numerario.

C).- Servicio Particular de Transporte: Es el traslado de personas, animales o cosas que efectúa la persona física o moral en la o las unidades de su propiedad, sin cobro directo con motivo de su actividad económica, productiva o de servicios.

D).- Concesión: Es el acto administrativo por el cual el Gobernador del Estado, en términos de la presente ley, otorga el derecho a una persona física o moral para la prestación del servicio público de transporte.

..."

"Artículo 11.- El servicio de transporte en las modalidades de pasaje, carga y especial, puede ser público o particular; su prestación se regulará por las disposiciones de esta Ley y su Reglamento."

"Artículo 12.- Para los efectos de esta Ley, el servicio público de transporte se divide conforme a la siguiente clasificación:

I.- Pasaje:

- A).- Urbano;
- B).- Suburbano.
- C).- Colectivo;
- D).- Foráneo;
- E).- Exclusivo de turismo;
- F).- Automóvil de alquiler con chofer (taxis);
- G).- De personal;
- H).- Escolar;
- I).- De trabajadores agrícolas;
- J).- Automóviles de alquiler sin chofer (autorentas)

II.- Carga:

- A).- Carga regular;
- B).- Exprés;
- C).- Carga especializada; y
- D).- Carga liviana.

III.- Especializado

- A).- Ambulancias
- B).- Grúas
- C).- Salvamento
- D).- Demostración y Traslado de Vehículos
- E).- Bomberos
- F).- Rescate
- G).- Carrozas fúnebres"

Los preceptos transcritos señalan lo que debe entenderse por **Servicio Público** de Transporte, que consiste en el servicio que presta el Gobierno del Estado de Baja California Sur en las vías de comunicación de jurisdicción Estatal, por sí o a través de organismos descentralizados, empresas de participación estatal o concesionarios que se ofrece en forma masiva a persona indeterminada o al público en general, mediante diversos medios, en forma continua, uniforme, regular y permanente para el transporte de pasajeros y carga, mediante el pago de una retribución en numerario.

Asimismo, señalan que el **Servicio Particular** de Transporte consiste en el traslado de personas, animales o cosas que efectúa la persona física o moral en la o las unidades de su propiedad, sin cobro directo con motivo de su actividad económica, productiva o de servicios.

Así como, el servicio público de transporte se divide en tres modalidades a saber: de pasaje, carga y especializado; y a su vez, la modalidad de pasaje, se subdivide en distintos, entre las cuales se encuentra el exclusivo de turismo y el de personal.

La parte actora sostiene que cuenta con diversas concesiones otorgadas por el Gobierno del Estado de Baja California Sur, las cuales ofrece como pruebas y obran agregadas a folios 425 a 439 de autos, mismas que constan en copia certificada por Notario Público de fecha 21 de marzo de 2025, de las que se aprecia corresponden a los folios 5003 del 21 de julio de 2004; 04720 del 12 de marzo de 2004; 5462 del 15 de junio de 2015; 7139 del 15 de junio de 2015 y 4263 del 15 de junio de 2015, que le fueron otorgadas a la hoy actora por el Gobernador Constitucional del Estado de Baja California Sur para explotar el servicio público de transporte en la modalidad de pasaje de personal, que debe prestar en los poblados de jurisdicción Los Cabos, San José del Cabo, del municipio de Los Cabos, Baja California Sur.

Por lo que, con las concesiones aportadas como pruebas, la parte actora demuestra que cuenta con el otorgamiento de concesiones para la explotación del servicio público de transporte en la modalidad de pasaje de personal, pero dichas documentales no son suficientes para demostrar que es deducible el importe de \$9'397,395.66 derivado del Impuesto al Valor Agregado acreditable, ya que el hecho de que la contribuyente hoy actora cuente con concesiones otorgadas por el Gobierno del Estado de Baja California Sur para explotar el servicio público de transporte, no conlleva por sí mismo a considerar que las actividades que realizó y que dieron origen al Impuesto al Valor Agregado que pretende deducir, correspondan a la prestación de servicio de transporte público terrestre de personas que se preste exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o en zonas metropolitanas, esto

es, que se encuentra exento del pago del Impuesto al Valor Agregado conforme al artículo 15 fracción V, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Lo anterior es así, ya que de las actas parciales de visita que obran agregadas al expediente administrativo, se advierte que la hoy actora se encuentra registrada ante el Registro Federal de Contribuyentes con el giro de "*Otro transporte terrestre de pasajeros, Transporte turístico por tierra*".

Asimismo, del acta constitutiva de la sociedad hoy actora que obra agregada a folios 1575 a 1591 del tomo 4 del expediente administrativo, se advierte que tiene como objeto social, entre otras actividades, las relacionadas con transporte turístico de pasajeros por vía marítima, aérea y/o terrestre; explotar la transportación de pasajeros de y hacia puertos y aeropuertos; operación y explotación de pasajeros en su modalidad de turístico de lujo, excursión y chofer guía; operar como arrendadora de todo tipo de vehículos con o sin chofer; adquirir, administrar, organizar y operar todo tipo de agencias de viajes y de turismo, establecimientos de hospedaje y venta de alimento y bebidas, así como todo tipo de establecimientos de esparcimientos.

Por lo que, atendiendo al giro que tiene registrado la hoy actora y al objeto social de la sociedad, no se acredita que se dedique a la prestación de servicio de transporte público terrestre de personas que se preste exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o en zonas metropolitanas, puesto que si bien tiene como actividad el transporte terrestre de pasajeros, con ello no se puede determinar que el transporte es público y que únicamente se realice en áreas urbanas, suburbanas o en zonas metropolitanas, puesto que el objeto social de la sociedad se encuentra enfocado al transporte turístico que puede ser tanto terrestre como aéreo o marítimo, de ahí que no es exclusivo terrestre en las áreas urbanas, suburbanas o zona metropolitana.

Además, de los impresos de pólizas de diario y egresos que se encuentran agregadas al expediente administrativo, se aprecia que la hoy actora registró como erogaciones en la cuenta 5400-0000-0000 denominada "Gastos de operación" y subcuenta 5400-0001-0024 denominada "IVA no acreditable 16%", diversos importes que suman la cantidad de \$9'397,395.66 que la actora los identificó como Impuesto al Valor Agregado no acreditable, pero no se identifica el concepto del gasto.

En consecuencia, la parte actora no demostró que las actividades que realiza se encuentran exentas del pago del Impuesto al Valor Agregado, al no haber demostrado que los servicios que le presta a los clientes correspondan al transporte público terrestre de personas que preste exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o en zonas metropolitanas, ya que como bien lo señala la autoridad, de las facturas emitidas por la hoy actora a sus clientes se puede observar que es por el concepto de "servicio privado de



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 1342/25-03-01-2

transporte de pasajeros” lo que lleva a considerar que otorga servicios de transporte privado y no público.

En consecuencia, aun cuando la parte actora cuente con concesiones para la explotación del servicio de transporte público, con ello no se acredita que las actividades económicas que realizó durante el ejercicio fiscal revisado, correspondan a las previstas en la fracción V del artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y que por tal motivo se encontraba exento del pago de Impuesto al Valor Agregado; por tanto, no acredita que se encuentra dentro del caso de excepción previsto en el artículo 28 fracción XV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Sin que sea óbice a lo anterior, lo aducido por la parte actora en el sentido de que el hecho de que un prestador del servicio público de transporte celebre contratos con particulares, no implica que el servicio que presta es privado; ya que, si la actividad económica que realiza se encuentra enfocada a la prestación de servicios del transporte turístico por tierra, es claro que el transporte que realiza de las personas que le contratan, es transporte de turistas o turístico y no así urbano.

Al respecto, es importante destacar que la intención del legislador con el contenido de la fracción V del artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado es proteger a los hogares de menos recursos que utilizan el tipo de transporte público terrestre para sus labores cotidianas como traslado a su centro de trabajo o educativo, lo cual se logra advertir del proceso legislativo que dio origen a dicha norma, tal como se reproduce a continuación:

“PROCESOS LEGISLATIVOS

DICTAMEN/ORIGEN

DIPUTADOS

DICTAMEN

México, D.F. jueves 17 de octubre 2013.

Gaceta Parlamentaria No. 3887-IX

(...)

c) Limitar la exención en materia de transporte público terrestre de personas, únicamente al servicio de transporte prestado en áreas urbanas, suburbanas o zonas metropolitanas.

Señala la Iniciativa sujeta a dictamen que actualmente la Ley del Impuesto al Valor Agregado exenta del pago de este impuesto a la prestación del servicio de transporte público terrestre de personas; ello abarca a los servicios de autotransporte terrestre de pasajeros foráneo, urbano y suburbano.

En ese sentido, con objeto de ampliar la base del IVA, el Ejecutivo Federal propone eliminar la exención al servicio de transporte público foráneo de pasajeros.

Al respecto, manifiesta que el transporte público terrestre de personas, prestado exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o zonas metropolitanas, debe permanecer exento en todas sus modalidades, incluyendo al servicio ferroviario, habida cuenta de que éste, a diferencia del foráneo, es utilizado para trasladarse a los centros de trabajo y escuelas y tiene un efecto particularmente elevado en el presupuesto de los hogares de menores ingresos.

Así, se indica que manteniendo la exención sólo al servicio de transporte público terrestre de personas, prestado exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o zonas

metropolitanas, se logra ampliar la base gravable del IVA, al tiempo que se protege a los hogares de menores ingresos, ya que muestra de la importancia del transporte público terrestre de pasajeros urbano y suburbano es que en promedio el 87% del gasto corriente en transporte corresponde a esta modalidad. Además, se observa que la proporción del gasto corriente monetario en transporte público terrestre urbano y suburbano, respecto del gasto corriente total, es 90% mayor para el 30% de los hogares con menores ingresos respecto de la proporción que significa para el 30% de los hogares de mayores ingresos. Se argumenta que lo anterior, se debe a que la movilidad de los hogares de mayores ingresos se da, principalmente, a través del automóvil. Así lo demuestra el hecho de que del total del gasto corriente monetario en la adquisición de automóviles y camionetas, así como en rubros relacionados al uso del automóvil como son gasolina, reparaciones, refacciones, llantas y seguros de daños para automóviles, el 75% es realizado por el 30% de los hogares más ricos, mientras que sólo el 5% es realizado por los hogares de los primeros tres deciles.

Bajo ese contexto, en la Iniciativa sujeta a dictamen se propone precisar que únicamente se mantendrá exento del pago del IVA el transporte público terrestre de personas, prestado exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o en zonas metropolitanas.
(...)

Exenciones.

Tercera. En relación con las propuestas del Ejecutivo Federal de eliminar diversas exenciones, la Comisión Dictaminadora manifiesta lo siguiente, en relación con cada una de las propuestas:

(...)

Limitar la exención en materia de transporte público terrestre de personas, únicamente al servicio de transporte prestado en áreas urbanas, suburbanas o zonas metropolitanas. Esta Comisión está de acuerdo con el Ejecutivo Federal en mantener la exención únicamente al transporte público terrestre de personas, prestado exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o zonas metropolitanas, en todas sus modalidades, incluyendo al servicio ferroviario, ya que a diferencia del foráneo, es utilizado para trasladarse a los centros de trabajo y escuelas y tiene un efecto particularmente elevado en el presupuesto de los hogares de menores ingresos.

(...)

“SENADORES

DICTAMEN

México, D.F. martes 29 de octubre de 2013.

Gaceta No. 41

(...)

SEGUNDA. Las Comisiones Unidas que dictaminan manifiestan su conformidad con la propuesta de eliminar la exención al transporte público terrestre de personas foráneo y mantenerla únicamente para el prestado exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o zonas metropolitanas, en todas sus modalidades, incluyendo al servicio ferroviario, ya que están de acuerdo en que éste, a diferencia del foráneo, es utilizado para trasladarse a los centros de trabajo y escuelas y por lo mismo es importante mantenerlo exento a fin de no afectar el presupuesto de los hogares de menores ingresos.

(...)”

(Lo subrayado es nuestro)

Del análisis a la exposición de motivos y de los dictámenes de las Cámaras de Diputados y Senadores, se logra advertir que la intención del legislador con la exención del pago del Impuesto al Valor Agregado que se encuentra dirigida a las personas que prestar servicios de transporte público de personas en las zonas urbanas, suburbanas o metropolitanas, es con la finalidad de no afectar el presupuesto de los hogares de menores ingresos que utilizan el transporte público terrestre para trasladarse a los centros de trabajo y escuelas, por lo que la porción normativa analizada se encuentra destinada a proteger a un grupo de personas que utilizan el transporte público de forma ordinaria para trasladarse a los centros de trabajo o escuelas.

En ese entendido, si la actividad económica principal de la parte actora consiste en el transporte terrestre turístico de pasajeros, es claro que no se ubica en el supuesto de exención del pago del Impuesto al Valor Agregado, ya que el supuesto que regula la fracción



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 1342/25-03-01-2

V del artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado únicamente comprende el transporte público terrestre en las zonas urbanas, suburbanas y metropolitanas, entendiéndose por éste el servicio de transporte que utilizan las personas de manera cotidiana para el traslado a sus centros de trabajo o escuelas.

En tales consideraciones, al no acreditar la parte actora que el importe de \$9'397,395.66 constituye deducciones autorizadas de conformidad con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es correcta la determinación de la autoridad al observarlas como deducciones improcedentes.

QUINTO. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 50, tercer párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se estudian de manera conjunta los conceptos de impugnación tercero y cuarto, al estar relacionados.

En el **tercer** concepto de impugnación de la demanda, la actora manifiesta que es ilegal la determinación de valor actos o actividades gravados a la tasa del 16% conocidos por depósitos bancarios relacionados con su actividad, considerando que obtuvo un total de depósitos bancarios de \$85'808,902.01, de los cuales el valor de actos o actividades gravados a la tasa del 16% ascendía a \$66'477,861.32 obtenido por ventas y/ servicios de la actividad económica que realiza; sin embargo, en el supuesto de que su actividad no se hubiese encontrado exenta del Impuesto al Valor Agregado, la base de dicho impuesto no la constituiría la totalidad de la cantidad depositada por el servicio prestado, en virtud de que dicho monto constituye un todo del que habría que separar el costo del servicio o el ingreso real y el Impuesto al Valor Agregado que se le suma al mismo.

Señala que indebidamente la autoridad determina una cantidad a cargo por concepto de Impuesto al Valor Agregado, indebidamente determinada, ya que en momento alguno la autoridad fiscalizadora consideró la base del impuesto, como el ingreso que la contribuyente obtuvo, descontando de los depósitos que recibió el Impuesto al Valor Agregado que afirma debió pagar, sino que tomó la totalidad del monto, el cual según sus propios argumentos contiene ya un Impuesto al Valor Agregado adeudado, para sumarle una tasa del 16%, esto es, un doble Impuesto al Valor Agregado, lo cual además vulnera los principios de legalidad y proporcionalidad que rigen la materia tributaria.

En el **cuarto** concepto de anulación, la demandante argumenta que la autoridad transgredió lo dispuesto en el artículo 17 fracción I, inciso a), de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que si bien el momento en el que se debe acumular el ingreso es al expedirse el comprobante fiscal, en el caso se requiere que la autoridad separe del mismo el monto

que constituye el ingreso a acumular y la cantidad en razón de Impuesto al Valor Agregado, lo cual al no observarse tiene como consecuencia que se haya determinado indebidamente el Impuesto Sobre la Renta.

Señala que la autoridad determina la base del Impuesto al Valor Agregado, al momento de establecer cuál fue el ingreso que percibió, conforme a los comprobantes fiscales, considera la totalidad del monto establecido en los mismos, sin embargo dicha cantidad no es la que recibió por concepto de ingreso, sino que a la misma es necesario desglosarle el monto por Impuesto al Valor Agregado, al no ser este ingreso para la actora, y sobre el monto restante, lo que sí correspondería a su ingreso, aplicarle la tasa del Impuesto Sobre la Renta correspondiente.

Refiere que la autoridad señala como base del Impuesto al Valor Agregado la totalidad de la cantidad facturada, dejando de observar lo que la propia autoridad consideró en cuanto a que la actora no se encuentra exenta en el pago de Impuesto al Valor Agregado, por lo que, al determinar la base del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto Sobre la Renta, la autoridad debe desglosar la cantidad de ingreso (la cantidad que realmente obtuvo mi representada) y el monto que en todo caso corresponde al Impuesto; y que en los comprobantes fiscales se debe desglosar la cantidad que constituye el servicio cobrado (ingreso) y la que corresponde al Impuesto al Valor Agregado.

Al contestar la demanda, la autoridad demandada sostuvo la legalidad y validez de la resolución combatida.

A juicio de esta Sala son **infundados** los agravios de la parte actora en virtud de las siguientes consideraciones.

De la resolución recurrida contenida en el oficio 500-12-00-04-02-2023-07516 de 10 de julio de 2023, emitida por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Baja California Sur "1" y de su análisis se advierte que la autoridad fiscal determinó un crédito fiscal a la hoy actora en cantidad de \$60´326,858.20, por concepto de Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, multas y recargos; advirtiéndose como parte de la determinación del crédito el concepto de Impuesto al Valor Agregado identificado en el apartado de valor de actos y/o actividades gravadas, el rubro de: "*A.2.1 VALOR DE ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADAS A LA TASA DEL 16% CONOCIDOS POR DEPÓSITOS BANCARIOS RELACIONADOS CON SU ACTIVIDAD.*"

Para tal efecto, la autoridad señaló como motivación y fundamentación, que de la información y documentación exhibida y proporcionada por la hoy actora, la información que obra en la base de datos institucionales, en específico a los sistemas de facturación electrónica (Consulta Central Comprobantes Fiscales Digitales por Internet), advirtió que la contribuyente obtuvo un total de depósitos bancarios por \$85´808,902.01, mismos que al

depurarlos contra los registros contables, conoció que la contribuyente obtuvo un total de valor de actos o actividades gravados a la tasa del 16% por \$66,477,861.32, obtenidos por ventas y/o servicios de su actividad económica consistente en: Transporte terrestre de pasajeros, transporte turístico por tierra.

Señaló que el importe de \$66 ' 477,861.32 es determinado como Valor de Actos y/o Actividades gravados a la tasa del 16%, toda vez que las disposiciones fiscales señalan que están obligados al pago del Impuesto al Valor Agregado, las personas morales que en territorio nacional presten servicios, como el caso de la contribuyente visitada que sus ingresos por el servicio de transporte terrestre de pasajeros, transporte turístico por tierra prestados al sector privado mismas que fueron efectivamente cobrados en el ejercicio de 2019, lo anterior derivando de su actividad económica preponderante manifestada en el Registro Federal de Contribuyentes siendo el de "Otro transporte terrestre de pasajeros; transporte turístico por tierra", lo anterior considerando que se efectúa la prestación de servicios en el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas, asimismo las empresas residentes en el país calcularan la tasa del 16% al valor de la enajenación de bienes o prestación del servicio, de conformidad con el artículo 1, primer párrafo, fracción II, 14, primer párrafo, fracción II, 16, primer párrafo, 17, primer párrafo, 18, primer párrafo, todos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en el ejercicio fiscal 2019.

Asimismo, se advierte que la autoridad tomando en cuenta lo dispuesto por el artículo 5 de la Ley de Transporte para el Estado de Baja California Sur vigente en el ejercicio fiscal 2019, advirtió que la contribuyente visitada no hace el cobro directo de las personas (transporte terrestre de pasajeros y personas), sino que lo hace a los clientes manifestados en los comprobantes fiscales digitales por internet, mismos que fueron detallados en el presente oficio, mencionando a continuación a manera de ejemplo, los siguientes: *****

*****.

Por lo anterior, determinó que dicho importe constituyen depósitos bancarios registrados en la contabilidad de la contribuyente visitada por lo que deben ser manifestados en su totalidad en las declaraciones mensuales de Impuesto al Valor Agregado de los meses de enero a diciembre de 2019, lo anterior toda vez que las disposiciones fiscales señalan que están obligados al pago del Impuesto al Valor Agregado las personas morales que en

territorio nacional presten servicios considerándose que se efectúa la prestación de servicios en el momento en que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas, es decir, cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando correspondan a anticipos, depósitos o cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, a los cuales se deberá aplicar la tasa del 16%, al tratarse de prestación de servicios, por concepto de "Servicios prestados" y por consiguiente debió declararlos a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago, lo anterior de conformidad con el artículo 5-D, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en el ejercicio fiscal 2019.

Los artículos 1, 5-D, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en el ejercicio fiscal 2019, establecen lo siguiente:

"ARTICULO 1o.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I.- Enajenen bienes.

II.- Presten servicios independientes.

III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

IV.- Importen bienes o servicios.

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1o.-A o 3o., tercer párrafo de la misma.

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.

El traslado del impuesto a que se refiere este artículo no se considerará violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales."

Conforme al artículo reproducido se advierte que se encuentran obligadas al pago del Impuesto al Valor Agregado, las personas físicas y las morales que en territorio nacional presten servicios independientes.

Asimismo, que el impuesto se calculará aplicando a los valores que señala la Ley, la tasa del 16%. Y que en ningún caso el Impuesto al Valor Agregado se considerará que forma parte de dichos valores.

Con base en lo anterior, la parte actora se encontraba obligada al pago del Impuesto al Valor Agregado por las actividades realizadas durante el ejercicio fiscal 2019, consistentes en la prestación de servicios derivado de su actividad económica preponderante manifestada en el Registro Federal de Contribuyentes "Otro transporte terrestre de pasajeros; transporte turístico por tierra", por lo cual, debió calcular el Impuesto al Valor Agregado, aplicando al valor del servicio prestado la tasa del 16%.

No obstante, la contribuyente hoy actora no realizó el cálculo del Impuesto al Valor Agregado sobre los valores de los servicios prestados, por lo que, la autoridad al haber advertido que la hoy actora realizó actos sujetos al pago del Impuesto al Valor Agregado, procedió válidamente a realizar el cálculo del Impuesto al Valor Agregado conforme a la tasa del 16%.

Siendo infundado lo aducido por el demandante en cuanto a que la autoridad debió separar el costo del servicio y el Impuesto al Valor Agregado, para efectos de realizar el cálculo del impuesto; ya que, la autoridad advirtió que la parte actora recibió depósitos bancarios por el importe de \$66´477,861.32 que los clasificó como valor de actos o actividades gravados a la tasa del 16%, advirtiendo también que tales depósitos no comprendían el Impuesto al Valor Agregado, motivo por el cual procedió a aplicarles la tasa del 16%, sin que para ello tuviera que separar cierta cantidad de los ingresos recibidos, ya que si la parte actora no realizó ese desglose al momento del cobro de los servicios prestados, se entiende que la totalidad del depósito corresponde al ingreso que obtuvo como valor del servicio prestado, motivo por el cual es correcto que la autoridad realizara el cálculo sobre los depósitos observados.

Asimismo, se considera desacertada la consideración de la actora de que el cálculo del Impuesto al Valor Agregado no se hizo sobre el ingreso real obtenido por la actora, ya que se advierte que la autoridad conoció el valor de actos o actividades gravadas a la tasa del 16%, precisamente de los registros contables identificados por la contribuyente hoy actora, de los que conoció un importe total de \$66´477,861.32, los que al efecto señala en las tablas insertas en las páginas 375 a 393 de la resolución recurrida, sin que la hoy actora niegue haber recibido tales depósitos bancarios derivados de la prestación de servicios con motivo de su actividad económica.

Así pues, al advertir la autoridad que la actora obtuvo ingresos con motivo de las actividades económicas realizadas durante el ejercicio 2019, y en virtud de que la hoy actora no realizó en su momento el cálculo del Impuesto al Valor Agregado, es correcto que la

autoridad considerara como base del impuesto los depósitos bancarios que recibió la demandante con motivo del pago de los servicios prestados a sus clientes.

Además, si la parte actora consideraba que es incorrecto el cálculo realizado por la autoridad para determinar el importe del Impuesto al Valor Agregado, debió en todo caso ofrecer la prueba pericial contable a efecto de demostrar que las operaciones efectuadas por la autoridad no son correctas, no obstante, la demandada fue omisa en ofrecer como prueba la pericial en comento al ser la idónea para determinar si las operaciones y el cálculo realizado por la autoridad son correctos.

Resultan aplicables al caso la tesis que enseguida se reproducen:

"PRUEBA PERICIAL. NATURALEZA DE ESTE MEDIO CONVICTIVO. Tratándose de cuestiones técnicas, la autoridad responsable debe apoyarse en el dictamen emitido por los peritos, pues la esencia de esta probanza le permite resolver en conciencia y con fundamento lógico y jurídico, ya que el juzgador es indocto en asuntos científicos y no cuenta con argumentos propios que puedan desvirtuar tales opiniones.

QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA DE TRABAJO DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 11435/94. Instituto Mexicano del Seguro Social. 14 de febrero de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Rafael Barredo Pereira. Secretario: Vicente Angel González."⁶

"PRUEBA PERICIAL, NATURALEZA DE LA. La doctrina, siendo coincidente con la esencia de las disposiciones legales que regula la institución de la prueba por peritos o peritación, ha sustentado que ésta (la peritación), es una actividad procesal desarrollada en virtud de encargo judicial, por personas distintas de las partes del proceso, especialmente calificadas por sus conocimientos técnicos, artísticos o científicos, mediante la cual se suministran al Juez argumentos o razones para la formación de su convencimiento respecto de ciertos hechos cuya percepción o cuyo entendimiento escapa a las aptitudes del común de la gente; su función tiene indispensablemente un doble aspecto: a) verificar hechos que requieren conocimientos técnicos, artísticos o científicos que escapan a la cultura común del Juez y de la gente, sus causas y sus efectos; y, b) suministrar reglas técnicas o científicas de la experiencia especializada de los peritos para formar la convicción del Juez sobre tales hechos y para ilustrarlo con el fin de que los entienda mejor y pueda apreciarlos correctamente. Igualmente al abordar el tema de la argumentación del dictamen, se ha expresado que así como el testimonio debe contener la llamada razón de la ciencia del dicho, en el dictamen debe aparecer el fundamento de sus conclusiones. Si el perito se limita a emitir su concepto, sin explicar las razones que lo condujeron a esas conclusiones, el dictamen carecerá de eficacia probatoria y lo mismo será si sus explicaciones no son claras o aparecen contradictorias o deficientes. Corresponde al Juez apreciar este aspecto del dictamen y, como hemos dicho, puede negarse a adoptarlo como prueba si no lo encuentra convincente y, con mayor razón, si lo estima inaceptable. En ese contexto de ilustración, se conoce que la prueba pericial, resulta imperativa, cuando surgen cuestiones que por su carácter eminentemente especial, requieren de un diagnóstico respecto de un aspecto concreto o particular, que el órgano jurisdiccional está impedido para dar por carecer de los conocimientos especiales en determinada ciencia o arte, de manera que, bajo el auxilio que le proporciona tal dictamen se encuentra en posibilidades de pronunciarse respecto de una cuestión debatida, dando, por cuanto a su particular apreciación, una decisión concreta; si lo anterior es así, es entonces evidente, que para que un dictamen pericial pueda ser estimado por la autoridad, debe ser auténticamente ilustrativo, pues lo que en él se indique ha de ser accesible o entendible para la autoridad del conocimiento, de manera que eficazmente constituya un auxilio para dicho órgano resolutor.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

⁶ Tesis: I.5o.T.3 K. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo I, Junio de 1995, página 510. Registro digital: 205063.

Amparo directo 818/98. Manuel Martínez Riojas. 9 de septiembre de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco Javier Rocca Valdez, secretario de tribunal autorizado por el Pleno del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrado. Secretaria: Sanjuana Alonso Orona.¹⁷

SEXTO. En el **quinto** concepto de impugnación, la parte actora manifiesta que es ilegal la determinación de la autoridad relativa a que la hoy actora no desvirtuó el monto de \$24´166,619.22, que clasifica como deducciones observadas no desvirtuadas, determinando un Impuesto al Valor Agregado observado no desvirtuado por \$3´760,033.27, derivado de operaciones con diversos prestadores de servicios como ***** ***** * *****
***** ** ***** ***** ** ** *, ***** ***** ***** ***** **
*** *, ** ***** * ***** ***** ** ***** ***** ***** ** * y *****
**** ** **, con quienes sí realizó operaciones, ofreciendo como prueba de ello, documentación contable, listas de personal, CFDI, así como los contratos celebrados con dichas personas morales que acompaña en copia certificada por notario con fecha cierta, manifestando que no se aportaron de esa manera anteriormente ya que se traspapelaron con motivo de su cambio de domicilio fiscal.

Señala que la autoridad realizó una indebida valoración de pruebas, aun cuando durante el procedimiento fiscalizador se acreditó a través de contratos de prestación de servicios, pólizas, comprobantes fiscales digitales por internet, entre otros.

Al contestar la demanda, la autoridad sostuvo la legalidad y validez de la resolución recurrida.

A juicio de esta Sala son **infundados** los agravios de la parte actora, en virtud de las siguientes consideraciones.

Los artículos 16 Constitucional y 38 fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, exigen la debida fundamentación y motivación de todo acto de autoridad y la expresión en el mismo del objeto o propósito de que se trate.

Ahora bien, acorde el criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostenido en la jurisprudencia que enseguida se transcribirá, por fundamentación se entiende que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por motivación, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración

⁷ Tesis: VIII.10.31 K. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo X, Octubre de 1999, página 1328. Registro digital: 193185.

para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

La jurisprudencia en cita, es de rubro y texto siguientes:

“FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.”⁸

De la resolución recurrida contenida en el oficio 500-12-00-04-02-2023-07516 de 10 de julio de 2023, emitida por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Baja California Sur “1”, se advierte que la autoridad fiscal determinó un crédito fiscal a la hoy actora en cantidad de \$60´326,858.20, por concepto de Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, multas y recargos, la cual se valora en términos de los artículos 1º y 46, fracción I, de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, 93, fracciones II y VII, 129, 202 y 210-A, del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria; de la cual se advierte como parte de la determinación del crédito el concepto de Impuesto al Valor Agregado identificado en el apartado de: “*3.2.1.- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ACREDITABLE RECHAZADO DERIVADO DE OPERACIONES QUE NO SE CONOCIÓ MÁS INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN QUE SOPORTARA LAS SUPUESTAS OPERACIONES QUE ENTRAÑAN EN INCUMPLIMIENTO A LAS DISPOSICIONES FISCALES.*”

De la resolución combatida se advierte que, para la determinación del crédito fiscal, la autoridad consideró que se conocieron deducciones que derivan de operaciones que no se conoció más información y documentación que soportara las supuestas operaciones que entrañan en incumplimiento a las disposiciones fiscales, por la cantidad de \$24,166,619.52, de las cuales se deriva un Impuesto al Valor Agregado traslado al contribuyente que entraña en un incumplimiento a las disposiciones fiscales en cantidad de \$3,760,033.27, las cuales se integran de Impuesto al Valor Agregado Acreditable derivado de operaciones supuestamente celebradas con el tercero ***** en cantidad de \$224,685.19 por la “Prestación de servicios administrativos y contabilidad”; con el tercero ** ***** en cantidad de \$1,090,298.28 por concepto de “Prestación de servicios auxiliares para actividades operativas de logística y mecánica y prestación de servicios administrativos”; con el tercero ***** por el importe de \$918,636.57 por concepto de “Actividades operativas prestación de servicios auxiliares para actividades operativas de logística y mecánica y prestación de servicios administrativos”;

⁸ Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Semanario Judicial de la Federación. Séptima Época. Volumen 97-102, Tercera Parte. Materia Común. Segunda Sala Suprema Corte de Justicia de la Nación. Registro: 238212. Página 143.
Página 32 de 58

con el tercero ***** ** ***** ***** ***** ** **. por la cantidad de \$1,190,882.71 por concepto de "renta mensual"; y con el tercero ***** ***** ** **. por el importe de \$335,530.52 por concepto de "renta del mes".

La autoridad consideró que la hoy actora no proporcionó no aportó documentales u otros elementos con los que soporte las operaciones que amparan los comprobantes fiscales digitales por internet emitidos por los aludidos terceros, con los cuales pueda concatenar los conceptos antes citados con la efectiva materialización de los mismos.

Señaló que no pudo localizar en el domicilio fiscal a los terceros ***** ***** ***** ** **, ***** ** ***** ***** ***** ** **, y ***** ***** ** **, a efecto de llevar a cabo la verificación de las operaciones que tuvo con el hoy actor, por lo que no fue posible practicar la visita en su carácter de tercero relacionado.

Indicó que no fue posible realizar una visita domiciliaria en su carácter de tercero al proveedor ** ***** * ***** ***** ***** ***** ** **, a fin de verificar los datos proporcionados al Registro Federal de Contribuyentes por ese tercero, sin embargo, en el domicilio fiscal desconocen al contribuyente.

Que no se encuentra en el domicilio fiscal registrado por el tercero ***** ***** ***** ***** ***** ** **, por lo que no pudieron constatar los datos proporcionados por ese contribuyente.

Asimismo, señaló que no pudo allegarse de elementos para localizar y verificar si cuenta con los activos, infraestructura o capacidad material para prestar los supuestos servicios que amparan los comprobantes fiscales digitales por internet, ya que solicitó información a diversas dependencias como es el caso de CFE Suministrador de Servicios Básico División Noroeste, quien informó que no encontró registro alguno a nombre de ***** ***** ***** ** **.; el Instituto Catastral del Estado de Sinaloa informó que no se encontró registro alguno a nombre de la contribuyente antes mencionada; la Junta Municipal de Agua Potable y Alcantarillado de Mazatlán informó que no encontró contrato de servicio registrado bajo la referida denominación, por lo que no es posible proporcionar la información solicitada; Recaudación de Rentas de Mazatlán, Sinaloa informó que no encontró registro en el padrón de esa oficina a nombre de la contribuyente mencionada; ***** ** ***** ***** ** **. informó que no existen registros a nombre de la contribuyente antes mencionada; la Delegación de Vialidad y Transporte de

Mazatlán, Sinaloa informó que no encontró registro a nombre de la contribuyente antes mencionada.

La demandada precisó que no pudo allegarse de elementos para localizar y verificar si cuenta con los activos, infraestructura o capacidad material para prestar los supuestos servicios que amparan los comprobantes fiscales digitales por internet, ya que solicitó información a diversas dependencias como es el caso de Catastro y Padrón Territorial de la Ciudad de México, Comisión Federal de Electricidad de la Ciudad de México, Finanzas de la Ciudad de México, Sistema de Aguas de la Ciudad de México, quienes informaron que no encontraron antecedente ni registro alguno a nombre de ** ***** * *****
***** ** ***** ***** ** ***, ***** ***** * ***** *****
** ***** ***** ** ***, que no hubo contratos, ni operaciones por el ejercicio comprendido del 01 de enero de 2019 al 31 de diciembre de 2019 y que no cuentan con información relacionada a los bienes inmuebles que sean propiedad de esa contribuyente.

La autoridad concluyó que la contribuyente revisada fue omisa en proporcionar la documentación comprobatoria que acredite la existencia efectiva de la operación que evidencie la materialidad de los servicios prestados, ya que no proporciona prueba documental que acredite cada una de las operaciones realizadas con el tercero antes mencionado, por lo que presumió que no existió realmente la prestación de servicios que se conceptúan en cada factura expedida por los terceros, que corresponden a un Impuesto al Valor Agregado trasladado al contribuyente que entraña en un incumplimiento a las disposiciones fiscales por corresponder a operaciones cuya materialidad no se acreditó, por ende determina que dichas erogaciones no corresponden a las establecidas en el artículo 25, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal 2019, y por consiguiente no constituyen un impuesto acreditable de acuerdo con el artículo 4, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en el ejercicio 2019.

Ahora bien, los artículos 25 y 27 primer párrafo, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2019; 4 primer y segundo párrafos y 5 primer párrafo, fracción I, primer párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2019, establecen lo siguiente:

Ley del Impuesto Sobre la Renta

“**Artículo 25.** Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

- I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.
- II. El costo de lo vendido.
- III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.
- IV. Las inversiones.

V. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere la fracción II de este artículo.

VI. Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.

VII. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado.

VIII. El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 44 de esta Ley.

IX. Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 94 de esta Ley.

X. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley. El monto de la deducción a que se refiere esta fracción no excederá en ningún caso a la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.47 al monto de la aportación realizada en el ejercicio de que se trate. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.53 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

Cuando por los gastos a que se refiere la fracción III de este artículo, los contribuyentes hubieran pagado algún anticipo, éste será deducible siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 27, fracción XVIII de esta Ley.

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

I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos:
..."

Ley de Impuesto al Valor Agregado

"ARTICULO 4o.- El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.

Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes del impuesto al valor agregado y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión. En el caso de escisión, el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente. Cuando desaparezca la

sociedad escidente, se estará a lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación.”

“**ARTICULO 5o.-** Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

I. Que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%. Para los efectos de esta Ley, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto. Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, únicamente se considerará para los efectos del acreditamiento a que se refiere esta Ley, el monto equivalente al impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto al valor agregado que haya pagado con motivo de la importación, en la proporción en la que dichas erogaciones sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta.
...”

Los artículos anteriormente transcritos señalan que los contribuyentes pueden efectuar las deducciones enlistadas en el artículo 25 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; y establecen los requisitos que deben cumplirse para que proceda la deducción para efectos del impuesto sobre la renta, entre los cuales, se encuentra el relativo a que deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, que deben estar amparadas con documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales y estar debidamente registradas en contabilidad; así como los requisitos que deben reunirse para que se considere acreditable el impuesto al valor agregado.

Si bien la legislación no establece lo que debe entenderse por gasto “estrictamente indispensable”, tal exigencia fue interpretada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al fallar la contradicción de tesis 128/2004-SS, en el sentido de que el carácter de indispensabilidad de una erogación se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, aquélla debe ser necesaria para su subsistencia y que se lleven a cabo sus actividades, o bien, debe tener un vínculo directo con la generación de un beneficio.

La citada Sala del Alto Tribunal explicó que es imposible definir todos los supuestos en que un gasto se debe estimar indispensable o establecer reglas generales para su determinación, porque esa característica depende de los fines de cada negociación; sin embargo, precisó que existen elementos comunes considerados por la doctrina que permiten delimitar dicho aspecto, tales como: 1) que esté destinado o relacionado directamente con el objeto social de la empresa; 2) que sea útil para alcanzar los propósitos de su actividad; 3) que, de no producirse, se podría afectar su normal funcionamiento; 4) que sea un beneficio o ventaja en cuanto a sus metas operativas; y, 5) que esté en proporción con las operaciones del contribuyente.

Lo anterior se corrobora de las consideraciones contenidas en la contradicción de tesis 128/2004-SS, que se transcriben a continuación.

"En relación con los calificativos examinados, conviene atender a los elementos comunes que se han tomado en cuenta en la doctrina, para determinar cuándo puede considerarse un gasto como estrictamente indispensable para una empresa, a saber:

- 1) Que la erogación esté destinada o relacionada directamente con la actividad de la empresa;
- 2) Que sea necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de ésta;
- 3) Que de no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo;
- 4) Que deben representar un beneficio o ventaja para la empresa en cuanto a sus metas operativas; y,
- 5) Que deben estar en proporción con las operaciones del contribuyente.

En tales condiciones, 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 como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que de no realizarlo, se tendrían que suspender las actividades de la empresa, o éstas necesariamente disminuirían, 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.

De ello se sigue que los gastos a que alude la fracción I del artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor hasta el dos mil uno, son aquellos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social, de donde se infiere que en este supuesto, el legislador únicamente podría excluir erogaciones de esa naturaleza al considerar la capacidad contributiva del sujeto, cuando existieran motivos de carácter jurídico, económico y/o social que justificara ese proceder.
[...]"

En ese tenor, un desembolso es estrictamente indispensable si está íntimamente relacionado con la **intención de producir, preservar o aumentar el ingreso, o bien, si es común en una industria determinada**, es decir, siempre que se trate de una erogación inevitable que guarda identidad con los fines de la negociación, con las actividades cotidianas y propias del contribuyente y, sin la cual, la obtención de recursos económicos o la subsistencia, se pondrían en riesgo.

La indispensabilidad del gasto constituye el principio rector de las deducciones del impuesto sobre la renta, e incluso, del acreditamiento del impuesto al valor agregado, porque la necesidad de efectuarlo, con el propósito de generar la riqueza, justifica el levantamiento de la carga tributaria y, consecuentemente, el otorgamiento de ese beneficio.

Por otra parte, al resolver el amparo en revisión 1662/2006, el Alto Tribunal explicó que, además de los indispensables, existen otro tipo de gastos que el contribuyente puede realizar o no, dado que son contingentes, esto es, no están vinculados a la consecución de su objeto social y, por tanto, su realización es alternativa.

Es decir, se trata de gastos que, con independencia de que puedan optimizar el desarrollo de la empresa o mejorar determinadas prácticas o procesos internos, no adquieren la característica de indispensables para la consecución del objeto o la subsistencia del negocio, pues prescindiendo de éstos, continúa generándose normalmente el ingreso y siguen las actividades cotidianas de la empresa.

En resumen, de lo expuesto puede desprenderse una distinción entre dos tipos de erogaciones, relevantes para el impuesto sobre la renta, mismas que se identifican a continuación:

- Las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales 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.

Ello no significa que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones dispuestas por el legislador, siempre y cuando éstas obedezcan a fines sociales, económicos o extrafiscales, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados.

- Por otra parte, se aprecia la existencia de erogaciones que no son necesarias e indispensables para generar el ingreso del causante -como pueden ser los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes-. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales. Sin embargo, las referidas medidas legislativas deben ser justificadas razonablemente, en atención a que su configuración normativa tiene una trascendencia en la determinación del gravamen que corresponde a la capacidad de los causantes para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

Las consideraciones antes expuestas, dieron origen a la jurisprudencia 1a./J. 103/2009 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de texto y rubro siguientes:

“DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones: a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 1342/25-03-01-2

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. Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados; b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte - lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales.

Tesis de jurisprudencia 103/2009. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintiocho de octubre de dos mil nueve.”⁹

Por otra parte, respecto a la verificación de la materialización de las operaciones, es necesario precisar que en el ejercicio de la facultad comprobatoria, las autoridades fiscales están facultadas para verificar que los contribuyentes, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados, han cumplido con las disposiciones tributarias, pues, precisamente, las facultades de comprobación tienen por objeto corroborar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales lo cual necesariamente comprende dotar de eficacia a las implicaciones fiscales que un contribuyente pretendió dar a determinados actos jurídicos que supuestamente realizó y de los que, atendiendo al principio de autodeterminación y la obligación de llevar contabilidad, debería contar con los medios para acreditar su materialización.

Pensar lo contrario, implicaría limitar, en contra de su naturaleza, la finalidad de la facultad de comprobación al impedir a la autoridad demandada califique la documentación aportada y emitir una conclusión conforme al estudio efectuado.

De ahí que, la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación está autorizada para valorar los medios o documentos aportados por el contribuyente, o terceros relacionados y concluir, como ocurrió en la especie, al precisar que la contribuyente no acreditó la materialización de actos jurídicos a los que se pretendió dar efectos fiscales,

⁹ Tesis: 1a./J. 103/2009. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo XXX, Diciembre de 2009. Página: 108.

esto es, no demostró que efectivamente se hubieran recibido los servicios al no aportar la documentación que acredite su realización.

El alcance de la facultad comprobatoria, en la forma que se ha expuesto, encuentra cabida en la tesis aislada 2a. CXLVII/2016 (10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que establece:

"FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DE GESTIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. ASPECTOS QUE LAS DISTINGUEN. Desde la perspectiva del derecho tributario administrativo, la autoridad fiscal, conforme al artículo 16, párrafos primero y décimo sexto, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos puede ejercer facultades de gestión (asistencia, control o vigilancia) y de comprobación (inspección, verificación, determinación o liquidación) de la obligación de contribuir prevista en el numeral 31, fracción IV, del mismo Ordenamiento Supremo, concretizada en la legislación fiscal a través de la obligación tributaria. Así, dentro de las facultades de gestión tributaria se encuentran, entre otras, las previstas en los numerales 22, 41, 41-A y 41-B del Código Fiscal de la Federación; en cambio, las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se establecen en el artículo 42 del código citado y tienen como finalidad inspeccionar, verificar, determinar o liquidar las referidas obligaciones, facultades que encuentran en el mismo ordenamiento legal invocado una regulación y procedimiento propios que cumplir.

Esta tesis se publicó el viernes 06 de enero de 2017 a las 10:07 horas en el Semanario Judicial de la Federación."¹⁰

Es decir, no basta el cumplimiento de los requisitos fiscales de los comprobantes para que automáticamente se proceda a la deducción de las cantidades contenidas en los mismos; ello, pues la diferencia existente entre el cumplimiento de los requisitos fiscales de los comprobantes y su deducción para los cuales sirven, se sintetiza en que aquéllos son los medios y ésta es una de las posibles consecuencias que pueden tener.

La anterior afirmación se sustenta, en lo conducente, con la tesis 1a. CXCVII/2013 (10a.), de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que a continuación se inserta:

"COMPROBANTES FISCALES. EL CUMPLIMIENTO DE SUS REQUISITOS RESPECTIVOS NO IMPLICA QUE EN AUTOMÁTICO PROCEDA LA DEVOLUCIÓN O ACREDITAMIENTO SOLICITADO CON BASE EN ELLOS. El cumplimiento de los requisitos de los comprobantes fiscales previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, no constituye una exigencia para efectuar la deducción o acreditamiento, sino un requisito que debe satisfacer el comprobante per se para que, en su caso, se pueda utilizar como medio a través del cual se efectúe la deducción o acreditamiento respectivo. Por tanto, el cumplimiento de los requisitos establecidos para los comprobantes fiscales sirve para que éstos, como medios de convicción, satisfagan la finalidad consistente en dejar constancia de un acto o hecho con los efectos tributarios señalados. De distinta forma, **una vez cumplidos los requisitos de los comprobantes fiscales, éstos, como medios de prueba, pueden servir para solicitar la deducción o acreditamiento correspondiente, pero sin que tal cumplimiento implique, en automático, que procederá la deducción o acreditamiento solicitado.** Precisamente por ello, la diferencia existente entre el cumplimiento de los requisitos de los mencionados comprobantes y la deducción o acreditamiento para los cuales sirven, se sintetiza en que aquéllos son los medios y éstos una de las posibles consecuencias que pueden tener. Es cierto que existe una estrecha relación entre los comprobantes fiscales que cumplen los requisitos fiscales y el derecho

¹⁰ Tesis: 2a. CXLVII/2016 (10a.). Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Décima Época. Libro 38, Enero de 2017, Tomo I. Página: 796.

Amparo directo en revisión 84/2013. Lechera Alteña, S.A. de C.V. 6 de marzo de 2013. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.”¹¹

- Documentación contable consistente en impreso de pólizas donde se encuentran registradas las operaciones observadas por la autoridad demandada en la cuenta contable "5400-0001-0024" identificada como Iva no acreditable 16%, agregados a los tomos 5, 6 y 7, del expediente administrativo.
- Comprobantes fiscales digitales por internet emitidos por los terceros ***** , a la hoy actora como receptora.
- Comprobantes bancarios que amparan el pago realizado por los terceros a la hoy actora, por los servicios que amparan los comprobantes fiscales digitales por internet antes referidos.
- Copia del contrato de prestación de servicios celebrado por la hoy actora en calidad de Prestatario y ***** con el carácter de Prestador.
- Copia del contrato de prestación de servicios de 15 de diciembre de 2016, celebrado por la hoy actora con su calidad de Cliente y ***** como Prestador.
- Copia del contrato de prestación de servicios de 15 de julio de 2019, celebrado por la hoy actora con su calidad de Cliente y ***** como Prestador.
- Copia del contrato de arrendamiento puro de 31 de marzo de 2020, celebrado por la hoy actora en su calidad de arrendataria y ***** como arrendadora.

¹¹ Tesis: 1a. CXCVII/2013 (10a.). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Décima Época. Libro XXI, Junio de 2013, Tomo 1. Página: 601.

modalidad de turístico de lujo, excursión y chofer guía; operar como arrendadora de todo tipo de vehículos con o sin chofer; adquirir, administrar, organizar y operar todo tipo de agencias de viajes y de turismo, establecimientos de hospedaje y venta de alimento y bebidas, así como todo tipo de establecimientos de esparcimientos.

Asimismo, de las actas parciales de visita que obran agregadas al expediente administrativo, se advierte que la hoy actora se encuentra registrada ante el Registro Federal de Contribuyentes con el giro de "*Otro transporte terrestre de pasajeros, Transporte turístico por tierra*".

De lo anterior se advierte que, atendiendo el giro de la empresa, se presume que le resultaba necesario realizar las operaciones de Prestación de servicios administrativos y contabilidad, los servicios de auxiliares para actividades operativas de logística y mecánica y prestación de servicios administrativos, Actividades operativas prestación de servicios auxiliares para actividades operativas de logística y mecánica, a fin de que la administración y operación de la empresa fluyera de manera correcta; así como, el arrendamientos de vehículos a fin de prestarle los servicios a sus clientes.

De lo que se advierte que los servicios que en su caso le hubieran prestado sus proveedores a la hoy actora, tienen relación con las actividades que realiza la Sociedad hoy actora, y puede presumirse que en caso de que tales operaciones se hubieran realizado, se tratarían de gastos indispensables para el desarrollo de las actividades de la empresa accionante, sin embargo, es necesario que la parte actora demostrara la efectiva realización de tales operaciones.

Cabe precisar que en el presente juicio la parte actora ofreció como pruebas los contratos de prestación de servicios y de arrendamiento celebrados con los terceros *****
***** * ***** ***** ** ***** **** ** *, *****
***** ***** ** *, ** ***** * ***** ***** ** *****
**** ** *. y ***** ** *. en copia certificada por Notario Público, sin embargo, dichas documentales no pueden ser valoradas por esta Sala en virtud de que no fueron aportadas en el procedimiento de visita ni en el recurso de revocación.

Sin que la parte actora demostrara el hecho de que con el cambio de domicilio fiscal se traspapelaron los contratos en copia certificada, ya que al efecto no aportó al juicio elemento de prueba alguno con el cual acreditara el extravío de documentación soporte a su contabilidad.

En ese sentido, se tiene que del análisis a las constancias que integran el expediente en que se actúa y de las constancias que integran el expediente administrativo exhibido por la autoridad demandada en términos del artículo 14, fracción V, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, no se advierte que tales documentos hayan sido



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 1342/25-03-01-2

aportados por la actora durante la visita domiciliaria en **copia certificada por notario público.**

Máxime que, el derecho que le otorga el legislador en el artículo 46, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, a la hoy demandante para estar en posibilidad de desvirtuar las irregularidades o hechos consignados en el acta de visita domiciliaria, lo es ante la propia autoridad fiscal.

Lo anterior se considera así, ya que la hoy demandante no aportó las documentales que ofrece en la presente instancia, ante la autoridad fiscalizadora, por tanto, ésta no tuvo oportunidad de valorarlos durante el procedimiento y al momento de emitir la resolución ahora combatida, y atendiendo a la Jurisprudencia 2a./J. 73/2013, con número de registro 2004012, el presente juicio no debe de considerarse como una nueva oportunidad de ofrecer pruebas, que no ofreció dentro del término respectivo ante la autoridad fiscal.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció en la Jurisprudencia de mérito lo siguiente:

"JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA QUE LO RIGE, NO IMPLICA PARA EL ACTOR UNA NUEVA OPORTUNIDAD DE OFRECER LAS PRUEBAS QUE, CONFORME A LA LEY, DEBIÓ EXHIBIR EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN O EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO PROCEDENTE, ESTANDO EN POSIBILIDAD LEGAL DE HACERLO [MODIFICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 69/2001 (*)]. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación modifica la jurisprudencia referida, al considerar que el principio de litis abierta derivado del artículo 1o. de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo cobra aplicación únicamente cuando la resolución dictada en un procedimiento administrativo se impugna a través del recurso administrativo procedente, antes de acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y se traduce en la posibilidad para el actor de formular conceptos de impugnación no expresados en el recurso, pero tal prerrogativa no implica la oportunidad de exhibir en juicio los medios de prueba que, conforme a la ley, debió presentar en el procedimiento administrativo de origen o en el recurso administrativo respectivo para desvirtuar los hechos u omisiones advertidos por la autoridad administrativa, estando en posibilidad legal de hacerlo. De haber sido esa la intención del legislador, así lo habría señalado expresamente, como lo hizo tratándose del recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación en el que, por excepción, se concede al contribuyente el derecho de ofrecer las pruebas que por cualquier motivo no exhibió ante la autoridad fiscalizadora, para procurar la solución de las controversias fiscales en sede administrativa con la mayor celeridad posible y evitar su impugnación en sede jurisdiccional, esto porque la autoridad administrativa puede ejercer cualquiera de las acciones inherentes a sus facultades de comprobación y supervisión, como lo es, entre otras, solicitar información a terceros para compulsarla con la proporcionada por el recurrente o revisar los dictámenes emitidos por los contadores públicos autorizados, lo que supone contar con la competencia legal necesaria y los elementos humanos y materiales que son propios de la administración pública. Por tanto, tal prerrogativa no puede entenderse extendida al juicio contencioso administrativo, pues no sería jurídicamente válido declarar la nulidad de la resolución impugnada con base en el análisis de pruebas que el particular no presentó en el procedimiento de origen o en el recurso administrativo, estando obligado a ello y en posibilidad legal de hacerlo, como lo prescribe el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al indicar que los gobernados deben conservar

la documentación indispensable para demostrar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y exhibirla cuando sea requerida por la autoridad administrativa en ejercicio de sus facultades de comprobación. Estimar lo contrario significaría sostener que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa puede sustituirse en las facultades propias de la autoridad fiscal y declarar la nulidad de sus actos por causas atribuibles al particular.

Tesis de jurisprudencia 73/2013 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecisiete de abril de dos mil trece.

Nota:

La Segunda Sala, al resolver la contradicción de tesis 528/2012, por mayoría de tres votos, determinó modificar el criterio sostenido por la propia Sala en la tesis de jurisprudencia 2a./J. 69/2001, de rubro: "CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. LAS PRUEBAS DEBEN ADMITIRSE EN EL JUICIO Y VALORARSE EN LA SENTENCIA, AUN CUANDO NO SE HUBIERAN OFRECIDO EN EL PROCEDIMIENTO.", que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIV, diciembre de 2001, página 223.

Por auto de veinticinco de noviembre de dos mil trece, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación acordó desechar por improcedente la solicitud de sustitución de jurisprudencia 15/2013, de la que fue objeto esta tesis, por falta de legitimación del promovente.

Por auto de cinco de agosto de dos mil trece, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación acordó desechar por improcedente la solicitud de sustitución de jurisprudencia 7/2013, de la que fue objeto esta tesis, por falta de legitimación del promovente."

Entonces, los contratos de referencia se valoran como pruebas indiciarias porque son de carácter privado, cuyo valor probatorio se regula por lo dispuesto por los artículos 197, 203 y 210 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria al procedimiento contencioso administrativo de conformidad con el artículo 1º de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, los cuales señalan lo siguiente:

"ARTICULO 197.- El tribunal goza de la más amplia libertad para hacer el análisis de las pruebas rendidas; para determinar el valor de las mismas, unas enfrente de las otras, y para fijar el resultado final de dicha valuación contradictoria; a no ser que la ley fije las reglas para hacer esta valuación, observando, sin embargo, respecto de cada especie de prueba, lo dispuesto en este capítulo."

"ARTICULO 203.- El documento privado forma prueba de los hechos mencionados en él, sólo en cuanto sean contrarios a los intereses de su autor, cuando la ley no disponga otra cosa. El documento proveniente de un tercero sólo prueba en favor de la parte que quiere beneficiarse con él y contra su colitigante, cuando éste no lo objeta. En caso contrario, la verdad de su contenido debe demostrarse por otras pruebas.

El escrito privado que contenga una declaración de verdad, hace fe de la existencia de la declaración; más no de los hechos declarados. Es aplicable al caso lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 202.

Se considera como autor del documento a aquél por cuya cuenta ha sido formado."

"ARTICULO 210.- El documento privado que un litigante presenta, prueba plenamente en su contra, de acuerdo con los artículos anteriores."

De los preceptos antes transcritos se advierte que el tribunal goza de la más amplia libertad para hacer el análisis de las pruebas rendidas; para determinar el valor de las mismas, unas enfrente de las otras, y para fijar el resultado final de dicha valuación contradictoria; a no ser que la ley fije las reglas para hacer esta valuación, observando, sin embargo, respecto de cada especie de prueba, lo dispuesto en ese capítulo.

Y que, el documento privado forma prueba de los hechos mencionados en él, sólo en cuanto sean contrarios a los intereses de su autor, cuando la ley no disponga otra cosa. El documento proveniente de un tercero sólo prueba en favor de la parte que quiere beneficiarse con él y contra su colitigante, cuando éste no lo objeta. En caso contrario, la verdad de su contenido debe demostrarse por otras pruebas.

Los contratos de arrendamiento aportados por la parte actora en el procedimiento administrativo, se aportaron en copia simple, por lo que, no se tiene certeza de la fecha de su elaboración, es decir, carece de fecha cierta, por tanto, por sí solo no puede dar fe ni crear plena convicción de la eficacia del momento en que consta el mismo, ni de la materialidad de las operaciones; acreditándose únicamente la expresión de voluntad de los contratantes y las cláusulas pactadas.

En este sentido, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la jurisprudencia 2a./J. 161/2019 (10a.), se pronunció en el tópico en cuestión, determinando que la "fecha cierta" es un requisito exigible respecto de los documentos privados que se presentan a la autoridad fiscal como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, que los contribuyentes tienen el deber de conservar para demostrar la adquisición de un bien o la realización de un contrato u operación que incida en sus actividades fiscales.

Lo anterior, en el entendido de que esos documentos adquieren fecha cierta cuando a) se inscriban en el Registro Público de la Propiedad, b) a partir de la fecha en que se presenten ante un fedatario público o c) a partir de la muerte de cualquiera de los firmantes; sin que obste que la legislación fiscal no lo exija expresamente, pues tal condición emana del valor probatorio que de dichos documentos se pretende lograr.

La tesis jurisprudencial en comento, es del rubro y texto siguientes:

"DOCUMENTOS PRIVADOS. DEBEN CUMPLIR CON EL REQUISITO DE "FECHA CIERTA" TRATÁNDOSE DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES DEL CONTRIBUYENTE. La connotación jurídica de la "fecha cierta" deriva del derecho civil, con la finalidad de otorgar eficacia probatoria a los documentos privados y evitar actos fraudulentos o dolosos en perjuicio de terceras personas. Así, la "fecha cierta" es un requisito exigible respecto de los documentos privados que se presentan a la autoridad fiscal como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, que los contribuyentes tienen el deber de conservar para demostrar la adquisición de un bien o la realización de un contrato u operación que incida en sus actividades fiscales. Lo anterior, en el entendido de que esos documentos adquieren fecha cierta cuando se inscriban en el Registro Público de la Propiedad, a partir de la fecha en que se presenten ante un fedatario público o a partir de la muerte de cualquiera de los firmantes; sin que obste que la legislación fiscal no lo exija expresamente, pues tal condición emana del valor probatorio que de dichos documentos se pretende lograr.

Contradicción de tesis 203/2019. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Séptimo del Tercer Circuito, Segundo del Cuarto Circuito y Tercero, Quinto y Sexto del

Tercer Circuito, todos en Materia Administrativa. 23 de octubre de 2019. Cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Yasmín Esquivel Mossa y Javier Laynez Potisek. Ponente: Yasmín Esquivel Mossa. Secretaria: Guadalupe Margarita Ortiz Blanco.

Tesis de jurisprudencia 161/2019 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del seis de noviembre de dos mil diecinueve. Esta tesis se publicó el viernes 06 de diciembre de 2019 a las 10:18 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 09 de diciembre de 2019, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.”¹²

Con base en lo anterior se tiene que los contratos de prestación de servicios y de arrendamiento, por sí solos no tienen valor probatorio pleno para demostrar los hechos que pretende la parte actora, debido a que únicamente lo suscriben las partes que intervienen, por lo que solo surte efectos entre los contratantes. Por tanto, al carecer del requisito de fecha cierta no otorga plena eficacia probatoria a la fecha que constan en los mismos, lo que trae como consecuencia que no confiere certeza jurídica de la realización de los actos consignados en dichos contratos.

No obstante que los contratos de arrendamiento no contengan fecha cierta lo que conlleva que son ineficaces por sí solos para demostrar la materialidad de las operaciones realizadas con los proveedores ***** ***** ***** **** ** *, ** *****
* ***** ***** ** ***** ***** ** *, ***** ***** * *****
***** ** ***** ***** ** *. y ***** ***** ** *.; lo cierto es que, dichas documentales constituyen pruebas indiciarias y como tal se analizan en conjunto con los otros medios de prueba que ofreció la parte actora durante el procedimiento de fiscalización para acreditar que los servicios que amparan los comprobantes fiscales le fueron proporcionados por su proveedor, ya que adminiculados entre sí, pueden conducir a esta Juzgadora a presumir que los actos que amparan los comprobantes fiscales, sí se llevaron a cabo.

Apoya lo anterior el precedente que se invoca a continuación:

“PRUEBA INDICIARIA. SU APLICACIÓN Y OPERATIVIDAD DENTRO DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.- De conformidad con el artículo 197 del Código Federal de Procedimientos Civiles aplicado supletoriamente a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo- el Tribunal Federal de Justicia Administrativa goza de la más amplia libertad para hacer el análisis de las pruebas rendidas dentro del procedimiento jurisdiccional, valorando su alcance y valor probatorio confrontándolas unas frente a otras. Derivado de lo anterior, surge a la vida jurídica la denominada prueba indiciaria, misma que parte de la base que no existe prueba directa de un hecho que precisa ser acreditado, pero sí existen otros hechos que entrelazados a través de un razonamiento lógico e inferencial, lleva a su demostración. Es decir, la prueba indiciaria se desarrolla mediante el enlace de la verdad conocida para extraer como producto la demostración de la hipótesis buscada. Por lo tanto, al analizar el cúmulo probatorio ofrecido en juicio, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa deberá estudiar las probanzas ofrecidas adminiculándolas y confrontándolas unas con otras, para así estar en posibilidad de acreditar o deducir los hechos para los cuales fueron ofrecidas, con la salvedad de que debe de existir una conexión racional entre las pruebas analizadas y los

¹² Tesis: 2a./J. 161/2019 (10a.). Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Décima Época. Libro 73, Diciembre de 2019, Tomo I, página 466. Registro digital: 2021218.

hechos que se obtienen, puesto que de no existir tal conexión, impediría la operatividad de la prueba indiciaria.¹³

Así, del contrato de prestación de servicios celebrado por la hoy actora en calidad de Prestatario y ***** con el carácter de Prestador, se advierte que en la cláusula primera se señaló como objeto del contrato que el prestador llevaría a cabo a favor del prestatario, servicios profesionales de administración y contabilidad, sin que se describan las actividades y el tipo de servicios que le prestaría. Cabe precisar que el contrato que obra en el expediente administrativo con tiene fecha de elaboración, ni las firmas de quienes lo suscribieron.

Asimismo, del contrato de prestación de servicios de 15 de diciembre de 2016, celebrado por la hoy actora en calidad de Cliente y ** ***** como Prestador, en su cláusula primera se señaló que el objeto de ese contrato era que el prestador le preste al cliente, servicios auxiliares de logística, mecánica y administrativos; asimismo, en la cláusula décimo tercera se indicó que el contrato se celebraba por tiempo indefinido, pero podía darse por terminado por cualquiera de las partes por previa anticipación de 15 días naturales a la fecha de terminación.

Del contrato de prestación de servicios de 15 de julio de 2019, celebrado por la hoy actora con su calidad de Cliente y ***** como Prestador, se advierte que en la cláusula primera se señaló como objeto que el prestador realice a favor del cliente los servicios prestación de servicios auxiliares para actividades operativas de logística y mecánica, sin que describan las actividades a realizarse; señalándose en la cláusula segundo que la vigencia del contrato sería indeterminado, pudiendo cualquiera de las partes darlo por terminado, previa anticipación de 15 días naturales a la fecha de terminación.

Y del contrato de contrato de arrendamiento puro de 31 de marzo de 2020, celebrado por la hoy actora en su calidad de arrendataria y ***** como arrendadora, se advierte que en el anexo "B" se señaló el bien arrendado consistente en un autobús Mercedes-Benz, con la descripción del mismo; en el anexo "C" se indican los datos del bien arrendado y las condiciones en que se encuentra; asimismo, al final del contrato se advierte que contenía una certificación de un corredor público de fecha 03 de junio de 2020. Sin embargo, tal contrato no puede amparar las operaciones referidas en los comprobantes fiscales expedidos por *****., debido a que el contrato

¹³ Tesis VIII-P-1aS-428, visible en la R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 27. Octubre 2018. p. 363.

se celebró en 2020, mientras que las operaciones observadas por la autoridad son del año 2019.

Por lo que, con los contratos aportados por la parte actora al procedimiento de fiscalización, se puede concluir que las partes que lo celebraron tuvieron la intención y la voluntad de realizar las operaciones estipuladas en las cláusulas de los convenios, con los derechos y obligaciones en él acordadas, mas no pueden ser considerados como pruebas indudables de que el objeto o fin pactado se llevó a cabo.

Así, aun cuando la descripción de los comprobantes fiscales digitales por internet aportados por la actora tengan relación en la descripción del objeto de los contratos de referencia, no obstante con la aportación de la copia simple de los contratos de prestación de servicios y los de arrendamiento, así como con la documentación contable, no son suficientes para demostrar la efectiva realización de las operaciones, ya que resultaba necesario que la demandante aportara ante la autoridad mayores elementos de pruebas que relacionados con los contratos y la documentación contable, llevaran a la autoridad a crear convicción de que los proveedores realmente le prestaron a la hoy actora, los servicios que amparan los comprobantes fiscales digitales por internet.

Con base en lo anterior, los indicios consistentes en los contratos de prestación de servicios y de arrendamiento, las facturas y papeles contables, por sí solos **resultan insuficientes para acreditar** que la hoy actora recibió de los terceros *****
***** ***** ***** ** ***, ** ***** * ***** ***** ** *****
***** ** ***, ***** ***** * ***** ***** ***** ** ***** ***** **
, ** ** ***** ***** ***** ** ***, y ***** ***** ** ***,
los servicios a que se refieren las facturas, ya que para demostrar la materialidad de tales operaciones, la parte actora además de la documentación contable debió exhibir mayores elementos probatorios con los que demostrara la efectiva realización de las operaciones.

Con base en las consideraciones, si la contribuyente hoy actora fue omisa en exhibir los medios de pruebas que sirviera de complemento con los documentos ya aportados, para demostrar la materialización de los hechos consignados en los comprobantes fiscales, la autoridad válidamente cuestionó la existencia de tales operaciones, pues era imprescindible adminicular los comprobantes fiscales, con diversa documentación comprobatoria, para así tener certeza de que las operaciones consignadas en tales documentos existieron en la vida material.

Sirve de apoyo la tesis que enseguida se reproduce:

"COMPROBANTES FISCALES. LOS REGISTROS CONTABLES DEBEN ESTAR APOYADOS CON LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA CORRESPONDIENTE, POR LO QUE SI ÚNICAMENTE OBRAN AQUELLOS, LA AUTORIDAD FISCALIZADORA ESTÁ EN POSIBILIDADES DE DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES DESCRITAS EN ELLOS.-La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis 1a. CLXXX/2013,

cuyo rubro es: "COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES", señaló que los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales, teniendo la función de dejar constancia fehaciente de que existió un hecho o acto gravado para deducir y acreditar determinados conceptos para efectos tributarios. Por su parte, el artículo 29 fracciones I y VI, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación -legislación vigente en el ejercicio fiscal 2014- establece que los sistemas y registros contables deben identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que aquellos puedan identificarse con las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo las actividades liberadas de pago por las disposiciones aplicables. En ese tenor, de la adminiculación del concepto de comprobantes fiscales, con lo previsto en el artículo mencionado con antelación, se tiene que los comprobantes fiscales no se pueden considerar perfectos per se, para acreditar la materialidad de las operaciones consignadas en ellos, ya que para que se considere real y probado su contenido, es indispensable que estén respaldados en los elementos documentales que comprueben que lo consignado en ellos, existió realmente; lo que implica la condición de contar con la documentación comprobatoria idónea para que se acredite el contenido de las operaciones detalladas. De ese modo, si el contribuyente auditado es omiso en exhibir la documentación comprobatoria que sirva de complemento y demuestre la materialización de los hechos consignados en los comprobantes fiscales exhibidos, la autoridad hacendaria válidamente podrá cuestionar la existencia de las operaciones descritas, ya que es imprescindible adminicular los comprobantes fiscales, con diversa documentación comprobatoria, para así tener certeza de que las operaciones consignadas en tales documentos existieron en la vida material.

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S1-10/2021)

Así lo acordó la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en la sesión ordinaria presencial transmitida utilizando medios telemáticos el día veintinueve de junio de dos mil veintiuno.- Firman, la Magistrada Doctora Nora Elizabeth Urby Genel, Presidenta de la Primera Sección de la Sala Superior, ante el Maestro Roberto Carlos Ayala Martínez, Secretario Adjunto de Acuerdos de la Primera Sección de la Sala Superior, quien da fe.

Tesis publicada en la Revista de este Tribunal el lunes 4 de octubre de 2021 a las 15:00 horas."¹⁴

Con base en las consideraciones anteriores, **la parte actora no desvirtúa la determinación de la autoridad para declarar improcedentes las deducciones por el importe de \$3,760,033.27**, al derivar de operaciones con los proveedores *****

***** ***** ***, ** ***** * ***** ***** ** *****
**** ***, ***** ***** * ***** ***** ***** ** *****
***** ** ***** ***** ***** ***, y ***** ***** ***,

SÉPTIMO. En el **sexto** concepto de anulación, la demandante manifiesta que la resolución impugnada es ilegal en virtud de que la autoridad realizó una indebida valoración de pruebas, toda vez que la autoridad consideró por concepto de ingresos un monto que se demostró desde el procedimiento fiscalizador constituía préstamo celebrado con la persona

¹⁴ Tesis: VIII-J-1aS-115. R.T.F.J.A. Octava Época. Año VI. No. 56. Julio 2021. p. 30.

moral *****, como se acreditó con el contrato de mutuo y los estados de cuenta que se aportaron durante el procedimiento, sin que la autoridad los analizara.

Refiere que si bien los contratos de mutuo se acompañaron en copia simple durante el proceso de verificación, previo al inicio de la misma, como se aprecia de su certificación, se habían ratificado las firmas de las partes, es por ello que al solicitarse su aportación no se contaba con los contratos con la ratificación de manera física, ya que por cuestiones administrativas, aun se encontraban en poder del notario público; sin embargo y como prueba de que cuenta con dichos documentos que amparan los préstamos realizados, dichas documentales se exhibieron en el recurso de revocación, pero la autoridad fue omisa en analizarlos.

Al contestar la demanda, la autoridad sostuvo la legalidad y validez de la resolución recurrida.

A juicio de esta Sala es **infundado** el agravio de la parte actora en virtud de las siguientes consideraciones.

De la resolución recurrida se advierte que la autoridad determinó como ingreso acumulable presunto por depósitos que corresponden a registros de su contabilidad y como valor de actos o actividades gravados a la tasa del 16% presuntos por depósitos bancarios que no corresponden a registros de su contabilidad, el importe de \$3´807,632.59, que la contribuyente hoy actora lo registró en la cuenta contable número “1104-0002-0001” denominada “****”, de conformidad con los artículos 59, primer párrafo, fracción III, y segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente, en relación con el artículo 16, primer párrafo y artículo 18, primer párrafo, fracción I, ambos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y 39 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado todos vigentes en el ejercicio 2019.

Asimismo, de la resolución determinante del crédito fiscal se advierte que contrario a lo aducido por la parte actora, la autoridad sí valoró las pruebas aportadas en el procedimiento de fiscalización a efecto de demostrar el origen del depósito observado por la autoridad, ya que al respecto la autoridad señaló lo siguiente:

“...
Depósito efectuado el día 14 de enero de 2019 por importe de \$3,807,632.59.

En relación a este punto la contribuyente *****, manifestó en su escrito libre a la fecha de presentación, siendo esta el 27 de febrero de 2023 [...], que dicho depósito no corresponde como ingreso acumulable y del cual aporta pruebas consistentes en: Póliza de ingresos No. 11 de fecha 14 de enero de 2019, transferencia de pago emitida por el tercero *****, por importe de \$3,807,632.59, relación de facturas emitidas por el tercero *****, a la contribuyente *****, por una cantidad total de \$4,073,685.74, así como las facturas físicas de la relación mencionada anteriormente, las cuales tienen los folios fiscales siguientes: *****



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 1342/25-03-01-2

*****; por lo anterior esta Autoridad determina que **no logra desvirtuar**, que dicho importe no corresponda a tal concepto, toda vez que, no proporciona documental alguno con el cual pueda concatenar el depósito por importe de \$3,807,632.59, toda vez que, de la información y documentación proporcionada con la cual pretende comprobar el origen del depósito presunto, no es suficiente, para acreditar que dicho registro contable corresponde a registros de su contabilidad, ya que al ser una persona moral, se encuentra obligada a llevar contabilidad de conformidad con lo dispuesto en el artículo 76 primer párrafo, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2019, en relación con el artículo 28 primer párrafo, fracción I, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2019 y 33 primer párrafo, apartado A, fracción I y VI, apartado B, fracción I, II, III y XIV de su reglamento para lo cual se tiene que observar que la contabilidad se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y métodos de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria soporte de los asientos respectivos, por lo que no debe entender como un solo documento o libro donde se registran las operaciones de comercio de la contribuyente, sino como un sistema que dada su complejidad debe analizarse de manera íntegra, es decir, los registros contables de la contribuyente tienen que permitir identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria idónea, de tal forma que aquéllos puedan identificarse con las distintas contribuciones y tasas, incluyendo las actividades liberadas de pago por la Ley, toda vez que al no contar con la documentación soporte de sus registros contables debe entenderse que los datos contenidos en sus registros en realidad no corresponden a la contabilidad que está obligada a llevar y por lo tanto le resta importancia a la obligación de sustentar dicho registro con documentación soporte que la propia Ley establece; por lo que se determina que los depósitos en las cuentas bancarias de los contribuyentes que no correspondan a registros de su contabilidad que está obligado a llevar, son Ingresos acumulables por los que se deben de pagar contribuciones, lo anterior de conformidad con lo establecido en los artículos 59, primer párrafo, fracción III, y segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente, en relación con el artículo 16, primer párrafo y artículo 18, primer párrafo, fracción I, ambos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el ejercicio 2019, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan, para lo cual deberá acumular la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito ó de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, incluso los ingresos considerados presuntivamente por la Autoridad Fiscal, además deberá calcular el Impuesto Sobre la Renta del ejercicio y deberá pagarlo mediante declaración que tiene obligación de presentar ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal, de conformidad con el artículo 9, primer y tercer párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal 2019, motivo por el cual la **irregularidad persiste**.
[...]"

De lo anterior se advierte que la autoridad sí tomó en cuenta la documentación aportada por la parte actora durante el procedimiento de fiscalización, tales como Póliza de ingresos No. 11 de fecha 14 de enero de 2019, transferencia de pago emitida por el tercero

**** ***** **** ** ***. por importe de \$3´807,632.59, relación de facturas emitidas por el tercero **** ***** **** ** ***. a la contribuyente ***** ***** **** ** ***, así como las facturas físicas de la relación mencionada anteriormente, no obstante, la autoridad consideró que la información y documentación proporcionada no es suficiente para acreditar que dicho registro contable corresponde a registros de su contabilidad.

Asimismo, de la transcripción anterior no se aprecia que la parte actora haya aportado ante la autoridad demandada copia del contrato de mutuo a que hace referencia, y de las constancias que integran el expediente administrativo no se encuentra agregado el aludido contrato, así como tampoco se advierte que la parte actora lo haya ofrecido como prueba en el recurso de revocación ya que del propio escrito que lo contiene se advierte que no combatió la determinación presuntiva de la autoridad, ni ofreció como prueba el contrato de mutuo celebrado con **** ***** **** ** ***.

Ahora bien, los artículos 59, primer párrafo, fracción III, del Código Fiscal de la Federación; 18, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; y 39 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, todos vigentes al 2019, establecen lo siguiente:

Código Fiscal de la Federación

“**Artículo 59.-** Para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, así como de la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:

...
III. Que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.
...”

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:

I. Los ingresos determinados, inclusive presuntivamente por las autoridades fiscales, en los casos en que proceda conforme a las leyes fiscales.
...”

Ley del Impuesto al Valor Agregado

“**ARTICULO 39.-** Al importe de la determinación presuntiva del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto en los términos de esta Ley, se aplicará la tasa del impuesto que corresponda conforme a la misma, y el resultado se reducirá con las cantidades acreditables que se comprueben.”

El artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, prevé que para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, así como de la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

Por su parte, el artículo 18, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala que se consideran ingresos acumulables, los ingresos determinados, inclusive presuntivamente por las autoridades fiscales, en los casos en que proceda conforme a las leyes fiscales.

Por último, el artículo 39 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado dispone que, al importe de la determinación presuntiva del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar ese impuesto, se aplicará la tasa del impuesto que corresponda conforme a la misma, y el resultado se reducirá con las cantidades acreditables que se comprueben.

Ahora bien, las presunciones fiscales al igual que las presunciones en el derecho, y específicamente en el ámbito procesal, son figuras mediante las cuales, por medio de una operación lógica, a través de un hecho conocido se deduce uno desconocido.

Las presunciones en el ámbito tributario se encuentran establecidas por diversas razones, sin embargo, para el objeto de este análisis se pueden destacar dos justificaciones para su previsión. La primera de ellas consiste en que la autoridad fiscal se encuentra enmarcada por el principio de ajeneidad, es decir, la autoridad fiscal por lo escaso de los recursos con los que cuenta y ante la magnitud del campo fiscal al que se enfrenta, sólo despliega su actividad en delimitados casos, por lo cual, únicamente interviene a través de actos de fiscalización en casos selectivos -principio de selectividad de la administración tributaria-.

Una de las manifestaciones en las que se presenta este factor es que la determinación de los impuestos es efectuada en primera instancia por el contribuyente (autoliquidación) de conformidad con el tercer párrafo del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación. Por otro lado, tenemos que las presunciones también se prevén para combatir a la evasión fiscal pues, como quedó señalado, la autoridad sólo despliega sus facultades de comprobación en determinados casos, por lo cual, los sujetos pasivos tienen múltiples posibilidades de evadir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, realizando conductas de simulación absoluta, relativa o fraude a la ley.

Lo anterior queda patentizado en la tesis 2a. XXX/2009, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, abril de 2009, página 730, de esta Segunda Sala, que lleva por rubro: "*PRESUNCIONES SOBRE EL INCREMENTO DEL PATRIMONIO DEL CONTRIBUYENTE. SUS ALCANCES EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA.*", de la que se advierte lo siguiente: "*Las presunciones legales son frecuentes en el ámbito tributario en virtud de que se anticipan a las posibles conductas fraudulentas de los sujetos obligados y parten de una probabilidad normal en la realización de un hecho de difícil constatación para la autoridad fiscal creándose así una verdad jurídica*

distinta a la real." De tal manera que, las presunciones fiscales, a diferencia de las del derecho en general, se actualizan bajo el marco de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, puesto que no se actualizan en todos los casos de los contribuyentes por el simple hecho de existir la actualización de la hipótesis normativa de hecho, sino que es necesario que la autoridad la determine.

Lo referido se evidencia con la existencia del principio de selectividad, de tal forma que una presunción fiscal sólo se podrá determinar en el momento en que la autoridad observe que se actualiza la hipótesis de la norma dentro del caso selectivo que ésta se encuentre verificando. Lo anterior en el entendido de que las presunciones fiscales constituyen herramientas que el legislador brinda a la autoridad para que ésta pueda tener por probados hechos que de otra manera pudieran haber concluido en un fraude fiscal, esto es, que ante la dificultad práctica de probar la realidad fáctica que se pretende gravar se recurre a presunciones favorables a la autoridad administrativa para que ésta no tenga dificultad en la carga de la prueba, en situaciones en las que el legislador observa que posiblemente pudieran burlar el gravamen.

De todo lo anterior se puede concluir que las presunciones fiscales sirven a la autoridad fiscal dentro de sus facultades de comprobación para reconstruir hechos que son difíciles de probar, con lo que se facilita su investigación y el control de los hechos imponible y, de tal manera, como quedó referido con anterioridad, derivan en un instrumento que facilita a la autoridad fiscal la corrección y represión de conductas defraudatorias.

Respecto al tema de los depósitos bancarios la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 56/2010 ha establecido que se deberá considerar como ingreso o valor de actos y actividades gravadas para el impuesto al valor agregado aquéllos depósitos bancarios que si bien se encuentren registrados en la contabilidad, no se sustentan documentalmente, ya que el registro contable se integra con los documentos que lo amparen, conforme al artículo 28, último párrafo, parte final, del Código, por lo cual, no basta el simple registro, ya que volvería nugatoria la presunción de ingresos, toda vez que uno de los fines del sistema de las presunciones fiscales en materia de contabilidad, consiste en que todos los movimientos o modificaciones en el patrimonio del contribuyente se registren debidamente, pues dicha contabilidad es la base de las autodeterminaciones fiscales.

La jurisprudencia aludida, es del siguiente tenor:

"PRESUNCIÓN DE INGRESOS ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SE ACTUALIZA CUANDO EL REGISTRO DE LOS DEPÓSITOS BANCARIOS EN LA CONTABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE OBLIGADO A LLEVARLA, NO ESTÉ SOPORTADO CON LA DOCUMENTACIÓN CORRESPONDIENTE. De la interpretación armónica, literal, lógica, sistemática y teleológica del artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se concluye que la estimativa indirecta de ingresos se actualiza cuando el contribuyente no sustenta documentalmente en su contabilidad el registro de los depósitos bancarios, pues el registro contable se integra con los documentos que lo amparen, conforme al artículo 28, último párrafo, parte final, del Código, por lo cual, no basta el simple registro, ya que volvería nugatoria la presunción de ingresos, toda vez



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 1342/25-03-01-2

que uno de los fines del sistema de las presunciones fiscales en materia de contabilidad, consiste en que todos los movimientos o modificaciones en el patrimonio del contribuyente se registren debidamente, pues dicha contabilidad es la base de las autodeterminaciones fiscales; de esta manera, los registros sustentados con los documentos correspondientes contribuyen a que se refleje adecuadamente la situación económica del sujeto pasivo en el sistema contable.

Contradicción de tesis 39/2010. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materias Administrativa y Civil del Décimo Noveno Circuito y Primero en Materia Administrativa del Tercer Circuito. 21 de abril de 2010. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretaria: Paola Yaber Coronado.

Tesis de jurisprudencia 56/2010. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiocho de abril de dos mil diez.¹⁵

Ahora bien, para demostrar el origen del depósito bancario observado por la autoridad, la hoy parte actora ofreció como pruebas ante la autoridad demandada el impreso de póliza de ingresos número 11, de 14 de enero de 2019, agregada a folio 3369 del tomo 7 del expediente administrativo, del cual se aprecia que la hoy actora registró en su cuenta número 1102-0001-2005, identificada como "Préstamo **** * Liquidación de pasivos", el importe de \$3 '807,632.59.

Asimismo, aportó como prueba al procedimiento de fiscalización, el comprobante de traspaso de la Institución bancaria **** *, realizada por **** *. a la hoy actora, por el importe de \$3 '807,632.59, tal como se aprecia a folio 3368 del tomo 7 del expediente administrativo.

Cabe precisar que la parte actora aportó a juicio copia certificada del contrato de préstamo revolvente de 16 de mayo de 2012, celebrado por la hoy actora en su carácter de acreedor y **** *. en calidad de deudor, en cuya cláusula primera se señaló como objeto del contrato, que el acreedor se obliga a prestar al deudor la suma de dinero de \$11 '000,000.00, para que sea destinado a flujos de inversión del deudor quien se obligó a restituir; asimismo, en la cláusula cuarta se indicó como fecha de pago a más tardar el 20 de mayo de 2020, en parcialidades.

Sin embargo, dicho contrato no puede ser valorado por esta Sala en virtud de que no fue aportado en el procedimiento de visita ni en el recurso de revocación.

En ese sentido, se tiene que del análisis a las constancias que integran el expediente en que se actúa y de las constancias que integran el expediente administrativo exhibido por

¹⁵ Tesis: 2a./J. 56/2010. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo XXXI, Mayo de 2010, página 838.

la autoridad demandada en términos del artículo 14, fracción V, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, no se advierte que tal documento haya sido aportado por la actora durante la visita domiciliaria, ni en el recurso de revocación. Máxime que, el derecho que le otorga el legislador en el artículo 46, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, a la hoy demandante para estar en posibilidad de desvirtuar las irregularidades o hechos consignados en el acta de visita domiciliaria, lo es ante la propia autoridad fiscal.

Lo anterior se considera así, ya que la hoy demandante no aportó la documental que ofrece en la presente instancia, ante la autoridad fiscalizadora, por tanto, ésta no tuvo oportunidad de valorarlo durante el procedimiento y al momento de emitir la resolución ahora combatida, y atendiendo a la Jurisprudencia 2a./J. 73/2013, de rubro: "*JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA QUE LO RIGE, NO IMPLICA PARA EL ACTOR UNA NUEVA OPORTUNIDAD DE OFRECER LAS PRUEBAS QUE, CONFORME A LA LEY, DEBIÓ EXHIBIR EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN O EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO PROCEDENTE, ESTANDO EN POSIBILIDAD LEGAL DE HACERLO [MODIFICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 69/2001 (*)]*" que ya ha sido transcrito en el considerando que antecede, el presente juicio no debe considerarse como una nueva oportunidad de ofrecer pruebas que no ofreció dentro del término respectivo ante la autoridad fiscal.

Por tanto, las únicas documentales que se valoran en esta instancia es la póliza de ingresos y el comprobante de transferencia que realizó el tercero a favor del hoy actor, sin embargo, con tales documentos no se acredita el origen del depósito por \$3´807,632.59, ya que resulta insuficiente el registro contable para demostrar que tal depósito consiste en la restitución de un préstamo, debido a que la contribuyente estaba obligada a contar con la documentación que soporte las operaciones registradas en contabilidad, por lo cual, debió conservar la documentación que comprobara que efectivamente el importe recibido en su cuenta bancaria corresponde a la restitución de un préstamo.

Por tanto, con la póliza de ingresos y el comprobante bancario aportados por la parte actora **no se logra demostrar el origen del depósito por \$3´807,632.59**, observado por la autoridad demandada, ya que no existen mayores indicios que concatenados con el caudal probatorio aportado se acredite de manera fehaciente que tal depósito se trata efectivamente de la devolución de un préstamo.

En ese sentido, cuando se determine presuntivamente contribuciones, es necesario que se relacione la documentación comprobatoria para demostrar de donde provienen los depósitos, aportando para ello, entre otros documentos probatorios, los estados de cuenta bancarios de los terceros que efectuaron las transferencias, en conjunto con contratos respectivos, estados de cuenta bancarios y documentos contables, con los cuales se darían mayores elementos para llegar a la convicción de que los depósitos se tratan efectivamente del préstamos. Por lo tanto, si la parte actora no aportó más pruebas documentales no logra demostrar el origen del depósito y por ende, no desvirtúa la presunción de ingresos determinada por la autoridad.

Resulta aplicable la Jurisprudencia que enseguida se reproducen:

“DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES. TRATÁNDOSE DE DEPÓSITOS BANCARIOS, QUE NO CORRESPONDEN A REGISTROS CONTABLES DEL CONTRIBUYENTE, ES NECESARIO QUE ÉSTOS SE RELACIONEN CON LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA DE CADA OPERACIÓN, ACTO O ACTIVIDAD REALIZADO QUE PUDIERA SER SUSCEPTIBLE DE PAGO DE IMPUESTOS.- Si la autoridad determina presuntivamente ingresos, conforme a lo dispuesto por el artículo 59 fracción III del Código Fiscal Federal, la carga de desvirtuar tal presunción corresponde al contribuyente, ya sea durante el procedimiento de fiscalización o bien en las instancias contenciosas a que tiene derecho, por lo tanto las pruebas que ofrezca para tal efecto, deben encontrarse debidamente relacionadas, de manera analítica, identificando cada operación con su respectiva documentación comprobatoria, de tal forma que se puedan identificar las distintas contribuciones y tasas correspondientes, ello, al estar obligado el contribuyente conforme a lo dispuesto en el artículo 28 primer párrafo, fracciones I, II y III, del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 26 primer párrafo fracción I, de su Reglamento.- En ese contexto si en el juicio contencioso, la actora sólo exhibió; contratos, libro diario, libro mayor, estados de cuenta bancarios y registros auxiliares, sin identificar cada operación con la documentación comprobatoria correspondiente que demuestre que dichos depósitos y sus registros contables provienen por concepto distinto al determinado por la autoridad, entre otros, de remesas, comisiones, ingresos, préstamos recibidos, préstamos efectuados o de alguna otra operación, así como las fichas de depósito bancarias, contratos celebrados con terceros, pagarés que amparen dichas cantidades y estados de cuenta bancarios de los terceros que efectuaron las transferencias, queda de manifiesto que no cumple con la obligación de identificar y relacionar con la documentación comprobatoria las operaciones realizadas. Por lo que el juzgador se encuentra impedido a realizar un estudio y valoración de dichas pruebas, al tratarse de una cuestión técnica que requiere de la intervención de un especialista en materia contable.
(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S1-4/2017)

Así lo acordó la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión celebrada el nueve de febrero de dos mil diecisiete.- Firman el Magistrado Rafael Anzures Uribe, Presidente de la Primera Sección del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, y la Licenciada María del Consuelo Hernández Márquez, Secretaria Adjunta de Acuerdos, quien da fe.”¹⁶

Por tanto, las documentales allegadas no resultan suficientes para crear convicción de que el depósito en cantidad de \$3´807,632.59, corresponde a la restitución de préstamo como lo refiere la demandante, por lo que, resulta apegado a derecho que la autoridad demandada lo haya considerado como ingreso acumulable presunto para efectos del Impuesto Sobre la Renta y como valor de actos o actividades presuntos para efectos del Impuesto al Valor Agregado.

Consecuentemente al resultar infundados los argumentos expresados por la demandante y no acreditar los extremos de su acción, persiste la presunción de legalidad de la resolución impugnada, en términos del artículo 42 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo; por lo que, con fundamento en el artículo 52, fracción I, del

¹⁶ Tesis: VIII-J-1aS-17. R.T.F.J.A. Octava Época. Año II. No. 8. Marzo 2017. p. 15.

mismo ordenamiento, esta Sala reconoce la validez de la resolución controvertida en el presente juicio.

Por lo antes expuesto y fundado, con sustento además en los artículos 42, 49, 50 y 52 fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se resuelve:

RESOLUTIVOS

I. La parte actora **no probó su acción**, en consecuencia;

II. Se reconoce la **validez** de la resolución impugnada precisada en el resultando primero, por los motivos expuestos en el presente fallo.

III. NOTIFÍQUESE.

Así lo resolvieron y firman por unanimidad los Magistrados Integrantes de la Primera Sala Regional en Sinaloa, el Licenciado **Edgar Daniel Guerrero Flores**, Titular de la Primera Ponencia, adscrito mediante Acuerdo G/JGA/51/2026 emitido por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal; la Licenciada **Mayra Alicia Alvarado Cruz**, Titular de la Segunda Ponencia y Presidenta de la Sala adscrita mediante Acuerdo G/JGA/55/2025, emitido por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal; y el Licenciado **Jaime Arturo Ortega Vela**, en funciones de Magistrado de la Tercera Ponencia, de conformidad con el citado artículo, así como en el Acuerdo G/JGA/5/2026, emitido por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal Federal, con la asistencia de la Secretaria de Acuerdos Licenciada Dulce María López López, que actúa y da fe.

DMLL.

Mag. Edgar Daniel Guerrero Flores

Mag. Mayra Alicia Alvarado Cruz

MPML. Jaime Arturo Ortega Vela.

Lic. Dulce María López López.

*“El 09 de septiembre de 2026, la licenciada **Dulce María López López**, Secretaria de acuerdos con adscripción en la **Primera Sala Regional en Sinaloa**, hago constar y certifico que en términos de lo previsto en los artículos 120, 115, párrafos, primero, segundo, tercero y cuarto de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, esta versión pública suprime toda aquella información considerada legalmente como confidencial, por tratarse de nombres de personas físicas, lugares de nacimiento, grupo étnico, estado civil, domicilio, ocupación o profesión, datos de identificación de vehículos particulares, ubicación de inmuebles, descripción de personas físicas, etc. Conste.”*