

VÍA **ORDINARIA**

SENTENCIA EMITIDA EN
CUMPLIMIENTO A RESOLUCIÓN
DE **AMPARO DIRECTO**

Culiacán, Sinaloa, a **ocho de febrero dos mil veinticuatro.**

Vistos los autos del juicio al rubro indicado, estando debidamente integrada la Segunda Sala Regional del Noroeste III del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 1, 49 y 50, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, **se procede a dictar sentencia en autos del juicio tramitado en la vía ordinaria al rubro citado, en cumplimiento a la ejecutoria pronunciada en sesión del 16 de noviembre de 2023, en el amparo directo 335/2022, por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Décimo Segundo Circuito, de conformidad con los siguientes:**

R E S U L T A N D O S

1º. Por medio del escrito recibido el 14 de mayo de 2018, en la Oficialía de Partes Común de las Salas Regionales del Noroeste III del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, compareció *****, en representación legal de *****, a demandar la nulidad **de la resolución contenida en el oficio número 600-51-2018-01603, emitida el 21 de marzo de 2018, por el Administrador Desconcentrado Jurídico de Sinaloa "1", del Servicio de Administración Tributaria, a través de la cual se resuelve el recurso de revocación número RRL2018000387, confirmándose la validez de la resolución contenida en el oficio 500-51-00-07-02-2017-0027334, emitida el 16 de noviembre de 2017, por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Sinaloa "1" del Servicio de Administración Tributaria, mediante la cual, se determinó a cargo de la parte actora un crédito fiscal en cantidad de \$91'885,873.93, por concepto de impuesto sobre la renta, pagos provisionales de impuesto sobre la renta, impuesto empresarial a tasa única, pagos provisionales de impuesto empresarial a tasa única, impuesto al valor agregado, actualizaciones, recargos y multas, así como un reparto de utilidades por pagar en cantidad de \$4'158,744.80.**

2º. Por acuerdo de 09 de agosto de 2018, se admitió a trámite en la vía ordinaria la demanda descrita en el considerando anterior, se requirieron a la promovente diversas

probanzas que fue omisa en presentar y se emplaza a las autoridades demandadas y al tercero interesado para que formularan su contestación.

3º. A través de escrito recibido en esta Sala el 24 de agosto de 2018 la parte actora exhibe la prueba documental requerida, por lo que, en auto de 26 de octubre de 2018, se admite dicha prueba y se ordena correr traslado a las autoridades demandadas y al tercero interesada con la demanda y anexos.

4º. Mediante oficio ingresado en esta Sala el 21 de enero de 2019, la autoridad enjuiciada contesta la demanda.

4º. En auto de 04 de abril de 2019, se tuvo por contestada la demanda y se tuvieron como peritos designados por ella en materias contable y química a las personas señaladas concediéndose a las partes termino para que presentaran a sus peritos en el recinto de esta Sala a fin de que acreditaran que reúnen los requisitos correspondientes, aceptaran el cargo y protestaran su legal desempeño.

5º. A través de autos de 02 de mayo y 06 de mayo de 2019, los peritos designados por la parte actora en materias química y contable protestaron el cargo conferido, por lo que se les concedió termino para rendir sus dictámenes.

6º. Por acuerdos de 08 y 09 de mayo de 2019, los peritos designados por la autoridad en materias contable y química protestaron el cargo conferido, por lo que se les concedió termino para rendir sus dictámenes.

7º. En auto de 24 de mayo de 2019, se tuvo por rendido y ratificado el dictamen pericial en materia química por parte del perito designado por la autoridad demandada.

8º. A través del acuerdo de 27 de mayo de 2019, se tuvo por rendido y ratificado el dictamen pericial en materia contable rendido por el perito designado por la autoridad demandada.

9º. Mediante autos de 12 de junio y 13 de junio de 2019, se tuvieron por no rendidos los dictámenes en materia contable y química presentados por los peritos designados por la parte actora.

10º. Por escrito recibido en esta Sala el 05 de julio de 2019, la parte actora promovió recurso de reclamación en contra de los acuerdos de 12 y 13 de junio de 2019, a través de los cuales se tuvieron por no rendidos los dictámenes en materia contable y química presentados por sus peritos.

11º. En auto de 01 de agosto de 2019, se tuvo por interpuesto el recurso de reclamación promovido por la actora y se concedió a la autoridad término para manifestarse con relación a dicho recurso.

12º. A través de oficio recibido en esta Sala el 06 de septiembre de 2019, la autoridad demandada desahogo la vista concedida con relación al recurso de reclamación promovido por la actora, por lo que, en auto de 09 de septiembre de 2019, se tuvo por desahogada la misma, turnándose los autos a la Sala a fin de resolver dicho recurso.

13º. Mediante sentencia interlocutoria de 12 de septiembre de 2019, se declaró procedente pero infundado el recurso de reclamación promovido por la parte actora, confirmándose los acuerdos recurridos de 12 y 13 de junio de 2019.

14º. Por auto de 06 de febrero de 2020, se concedió a las partes término para formular alegatos, derecho que solo fue ejercido por la parte actora.

15º. Por sentencia de 04 de octubre de 2021, se resolvió en definitiva el juicio.

16º. Inconforme con la determinación anterior, mediante escrito recibido en esta Sala el 03 de diciembre de 2021, la parte actora promovió juicio de amparo en contra de la sentencia dictada por esta Sala el 04 de octubre de 2021.

17º. Por resolución dictada el 16 de noviembre de 2023, en el juicio de amparo directo 335/2022, por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Décimo Segundo Circuito, se concedió el amparo y protección de la justicia de la unión a la quejosa, ordenando a esta Sala, dejar sin efectos la sentencia emitida el 04 de octubre de 2021.

18º. El 11 de diciembre de 2023, se dictó acuerdo en el que, en estricto cumplimiento a la resolución precisada en el punto inmediato anterior, se dejó sin efectos la sentencia dictada por esta Sala el 04 de octubre de 2023.

En razón de lo anterior, esta Sala procede a emitir una nueva sentencia atendiendo lo resuelto en la ejecutoria dictada en el amparo directo antes referido.

C O N S I D E R A N D O S

PRIMERO. Competencia de la Sala. 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; 73, fracción XXIX-H, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 1, 2, 3, 4, 6, fracción III, 28, fracción I, 29, 30, 31, 34, 35, 36, fracciones VII, 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, expedida mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 18 de julio de 2016, quinto transitorio del referido Decreto; y 48,

fracción III, 49, fracción III, 60 y 81, fracciones I, II, III y XVIII, y demás aplicables del Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de julio de 2020.

SEGUNDO. Existencia jurídica de la resolución administrativa impugnada. La existencia jurídica de la resolución administrativa materia de esta controversia se encuentra debidamente acreditada en autos, en términos de lo dispuesto por los artículos 15, fracción III, 46, fracción I, de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, 93, fracciones I y II, 95, 129, 199, 200, y 202, del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria por disposición expresa del artículo 1º de la citada Ley, toda vez que el demandante exhibe a juicio el documento en el que consta dicho acto y, al contestar la demanda, la autoridad demandada reconoce su existencia.

TERCERO. Ejecutoria que concede amparo y ordena dejar insubsistente la sentencia. En el quinto considerando de la resolución dictada el 16 de noviembre de 2022, en el amparo directo 335/2022, por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Décimo Segundo Circuito, se declararon fundados los argumentos esgrimidos por la quejosa al tenor siguiente:

"...

CONSIDERANDO:

...

QUINTO. Es **fundado** uno de los conceptos de violación, e ineficaces los restantes.

...

*Ahora bien, al margen de lo anteriormente expuesto en el presente asunto, este Tribunal considera que es **fundado** el quinto concepto de violación, donde la parte quejosa señala en esencia lo siguiente:*

5.- ...

Argumentos a través de los cuales cuestiona el considerando décimo primero de la sentencia reclamada, en el que se expuso, en la parte que interesa, lo siguiente:

...

Precisado lo anterior, se tiene que en la demanda inicial del juicio de nulidad, la actora expuso, en síntesis, que la resolución primigenia, transgrede el principio de legalidad establecido en el artículo 16 Constitucional, por cuanto se apoya en el artículo 16 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual fue declarado inconstitucional, ya que violenta lo establecido en el artículo 123, fracción IX, inciso e) de la Constitución Federal, pues aquél precepto establece conceptos distintos y adicionales a la base gravable del reparto de utilidades regulada por el diverso 10 de dicha legislación (mismo que –adujo– debió citarse en la resolución impugnada), lo cual apoyó en la jurisprudencia 1ª./J. 114/2005 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que dice:

...

Al respecto, como precisó con anterioridad, la Sala responsable consideró en esencia que el hecho de que en la resolución primigeniamente impugnada la autoridad no hubiera citado como fundamento del reparto de utilidades determinado a la hoy actora el artículo 10, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta no traía consigo la ilegalidad de tal determinación, ya que se había citado el diverso artículo 16 de la misma ley. Sin que pudiera considerarse que la autoridad utilizó como base para la determinación del reparto de utilidades un precepto considerado como inconstitucional, basando su argumento en la precitada jurisprudencia P./J. 114/2005.

Pues señaló que ésta resultaba aplicable para los preceptos relativos a la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2002, empero en el caso la Ley aplicable era la



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 2619/18-03-02-4



relativa a 2010 en la que fue modificado el texto del artículo 16, agregándose un párrafo final, a raíz del decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de diciembre de 2004 (después de publicada la jurisprudencia citada), por lo que concluyó que constituía un nuevo acto legislativo que no fue examinado por el Alto Tribunal en la jurisprudencia P./J. 114/2005, en la que la parte actora sustentó su agravio.

En esas condiciones, la Sala responsable consideró, en esencia, que se determinó correctamente un reparto de utilidades con estricta aplicación a lo dispuesto en el artículo 16 del Impuesto Sobre la Renta.

Lo anterior, aun cuando la actora señaló que dicha norma establece lineamientos distintos a los establecidos por el artículo 10 de esa Ley, para la declaración del Impuesto Sobre la Renta de las sociedades mercantiles, pues incluye partidas que no son consideradas en el texto del artículo 10 que fija las bases para el cálculo de la renta gravable del impuesto sobre la renta, originando con ello que exista un porcentaje de participación distinto al obtenido para la determinación de la renta gravable a que se refiere el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e) de la Constitución Federal.

Aspecto sobre del cual la ahora quejosa invoca también las jurisprudencias 1ª./J. 62/2004 y 1ª./J. 64/2004, sustentadas por la Segunda y Primera Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En ese sentido, lo fundado del concepto de violación que se analiza deviene de que la parte quejosa refiere básicamente que la Sala responsable pasó desapercibido que el Máximo Tribunal del País, declaró que debe tomarse como base para determinar el monto de las utilidades que cada empresa está obligada a repartir a sus trabajadores, el procedimiento señalado en el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que es el que debe aplicarse al caso en cuestión; empero la autoridad fiscalizadora efectuó la aplicación del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pese a que aquél precepto establece conceptos distintos y adicionales a la base gravable del reparto de utilidades regulada por el diverso 10 de dicha legislación, lo cual así lo ha determinado la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En efecto, tomando en consideración que en la referida jurisprudencia P./J. 114/2005 el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que los artículos 16 y 17, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta –vigente en dos mil dos–, violentan el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución General, porque obligan al contribuyente a determinar y pagar la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas sobre una "renta gravable" que no representa las ganancias o la utilidad fiscal neta que se percibió en el ejercicio fiscal, siendo que la base para el cálculo de dicha prestación es la utilidad fiscal prevista en el artículo 10 de la ley citada, la cual se obtiene de restar las deducciones autorizadas del total de ingresos.

En esas condiciones, es fundado el concepto de violación que esgrime la quejosa, ya que efectivamente en la resolución impugnada se tuvo como sustento un precepto legal que ha sido declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación; por virtud de lo que se deberá prescindir de aplicar a la quejosa lo establecido en el artículo 16 de la Ley del impuesto Sobre la Renta; y, por ende, en el nuevo fallo que dicte, deberá considerar que el referido artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sí debe formar parte de la fundamentación, al considerarse que la base para la determinación de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas es la "utilidad fiscal" que establece dicho artículo 10.

Sin que sea óbice a lo anterior, el hecho de que el precepto analizado en el criterio jurisprudencial referido haya sido el que estuvo vigente en dos mil dos, en tanto que el aplicado a la quejosa fue el que estuvo vigente en el ejercicio dos mil trece que fue revisado; sin embargo, salvo por el agregado de un último párrafo adicionado el uno de diciembre de dos mil cuatro, esencialmente el texto es el mismo.

De ahí que resulte válido la aplicación del criterio jurisprudencial de referencia para la solución del asunto sometido a la potestad de este órgano de control constitucional.

Por las razones expuestas, lo que jurídicamente procede es conceder el amparo y protección de la Justicia Federal, para los efectos siguientes:

1.- La Sala responsable deje insubsistente la sentencia reclamada;

2.- En su lugar, emita otra en la que reitere las consideraciones que no fueron motivo de la concesión del amparo;

3.- Con base en las consideraciones expuestas en la presente ejecutoria, considere fundado el argumento donde se controvierte la legalidad de la resolución impugnada bajo el argumento de haber sido fundada en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil diez (el cual resultó inconstitucional); y, por ende, considere que debió formar parte de la fundamentación el referido artículo 10 de la misma ley.

4.- Hecho lo anterior, resuelva lo que en derecho corresponda.

...

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

ÚNICO. *La Justicia de la Unión ampara y protege a ***** ** *****, contra el acto que reclamó a la autoridad responsable, precisado y señalada en el resultando primero de esta ejecutoria. El amparo se concede para los efectos indicados en el considerando quinto de la misma.*

Notifíquese, ..."

De lo anterior se aprecia que el Tribunal Colegiado resolutor del amparo directo, resolvió conceder el amparo y protección de la justicia de la unión a la quejosa, ordenando dejar insubsistente la sentencia reclamada.

Lo anterior, en virtud de que consideró que la resolución impugnada tuvo como sustento un precepto legal que ha sido declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación; por virtud de lo que se deberá prescindir de aplicar a la quejosa lo establecido en el artículo 16 de la Ley del impuesto Sobre la Renta; y, por ende, en el nuevo fallo que dicte, deberá considerar que el referido artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sí debe formar parte de la fundamentación, al considerarse que la base para la determinación de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas es la "utilidad fiscal" que establece dicho artículo 10.

En atención a las consideraciones vertidas en la ejecutoria de referencia y con fundamento en los artículos 49 y 50, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, este Órgano Jurisdiccional emite la presente sentencia, resolviendo lo ordenado en la misma.

CUARTO. (SE REITERA) Toda vez que la unidad administrativa encargada de la defensa jurídica de la autoridad demandada no hace valer causales de improcedencia ni de sobreseimiento y esta Sala no advierte que se actualice alguna de ellas, se precisa lo siguiente:

El artículo 1º de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, literalmente señala:

Artículo 1. *Los juicios que se promuevan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se regirán por las disposiciones de esta Ley, sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. A falta de disposición expresa se aplicará supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles, siempre que la disposición de este último ordenamiento no contravenga las que regulan el juicio contencioso administrativo federal que establece esta Ley.*

Cuando la resolución recaída a un recurso administrativo, no satisfaga el interés jurídico del recurrente, y éste la controvierta en el juicio contencioso administrativo federal, se entenderá que simultáneamente impugna la resolución recurrida en la parte que continúa afectándolo, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso.

Asimismo, cuando la resolución a un recurso administrativo declare por no interpuesto o lo deseche por improcedente, siempre que la Sala Regional competente determine la procedencia del mismo, el juicio contencioso administrativo procederá en contra de la resolución objeto del recurso, pudiendo en todo caso hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso.

Del segundo párrafo de lo antes transcrito se aprecia que cuando la resolución recaída a un recurso administrativo, no satisfaga el interés jurídico del recurrente, y éste la controvierta en el juicio contencioso administrativo federal, se entenderá que simultáneamente impugna la resolución recurrida en la parte que continúa afectándolo, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso (principio de litis abierta).

Por su parte, del tercer párrafo del precepto legal reproducido se colige que cuando la resolución a un recurso administrativo declare por no interpuesto o lo deseche por improcedente, siempre que la Sala Regional competente determine la procedencia del mismo, el juicio contencioso administrativo procederá en contra de la resolución objeto del recurso, pudiendo en todo caso hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso.

De lo anterior se concluye que en los casos en los que se impugne una resolución a un recurso administrativo que lo declare por no interpuesto o lo deseche por improcedente, no opera el principio de litis abierta, es decir, no se entiende simultáneamente impugnada la resolución recurrida, al menos que la parte accionante demuestre en juicio de nulidad la ilegalidad del desechamiento o de la decisión de tener por no interpuesto el recurso administrativo y, la Sala Regional competente determine la procedencia del recurso; caso en el que el juicio contencioso administrativo federal sí procederá en contra de la resolución objeto del recurso y el demandante podrá, en ese caso, hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso (principio de litis abierta).

En virtud de lo anterior, se concluye que opera el principio de litis abierta y, por tanto, que el demandante tiene derecho a combatir la resolución impugnada recaída al recurso de

revocación que interpuso, pero también la resolución recurrida, asumiéndose por ministerio de ley que dichas resoluciones no satisficieron el interés jurídico del recurrente y que, por tal motivo, la controvierte en juicio.

Lo anterior, toda vez que conforme al artículo 1º de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, al impugnarse en juicio una resolución recaída a un recurso administrativo, se entiende que simultáneamente se impugna la resolución primigeniamente recurrida en la parte que continúan afectando al particular; consecuentemente, la demandante puede hacer valer conceptos de impugnación en contra de la resolución recurrida, aún y cuando no los hubiera planteado en el recurso, es decir, puede verter nuevos agravios en relación a la resolución recurrida (novedosos), o bien, reiterar los agravios expuestos en aquél medio de defensa (agravios reiterativos).

Máxime, cuando de la resolución al recurso de revocación impugnada, se advierte que en ningún momento dicha instancia se desechó por improcedente o se tuvo por no interpuesta (casos en los que no opera la litis abierta, es decir, en los que el demandante no puede verter conceptos de impugnación en contra de la resolución recurrida, en tanto la parte accionante no demuestre en juicio la ilegalidad de ese desechamiento o, de la decisión de tener por no interpuesto el recurso administrativo).

Por lo anterior, esta Sala comparte los criterios emitidos por Órganos Jurisdiccionales pertenecientes a este Tribunal Federal de Justicia Administrativa, mismos que son del tenor literal siguiente:

RECURSOS ADMINISTRATIVOS. EXCEPCIONES A LOS PRINCIPIOS QUE NORMAN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL, RELATIVAS A LITIS ABIERTA, IMPUGNACIÓN SIMULTÁNEA Y RESOLUCIÓN CONJUNTA SOBRE LA LEGALIDAD DEL ACTO IMPUGNADO Y DEL RECURRIDO. En los artículos 1º, segundo y tercer párrafos, y 50, cuarto párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, vigente a partir del 1º de enero de 2006, se establecen excepciones a los principios de litis cerrada, anulación restringida a los actos impugnados expresamente y sentencias circunscritas a estos últimos, tratándose de aquellos juicios en los que se impugne la resolución recaída a un recurso administrativo que no satisfaga el interés jurídico del recurrente, al disponer que, el actor podrá hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso, lo cual abarca tanto los argumentos novedosos como los reiterativos, admitiéndose así la excepción de litis abierta; asimismo establece que se entenderá que simultáneamente impugna la resolución recurrida, en la parte en la que continúa afectándolo, con lo que incluye la salvedad de impugnación simultánea tácita; y, finalmente, que el tribunal resolverá, si cuenta con elementos suficientes para ello, sobre la legalidad de la resolución impugnada y recurrida, en la parte en que no satisfizo el interés jurídico del demandante, con lo cual obliga a dictar una sentencia pronunciándose conjuntamente sobre la validez o no de ambas resoluciones.¹

JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA CONTENIDO EN LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, PERMITE AL DEMANDANTE ESGRIMIR CONCEPTOS DE ANULACIÓN NOVEDOSOS O REITERATIVOS REFERIDOS A LA RESOLUCIÓN RECURRIDA, LOS CUALES DEBERÁN SER ESTUDIADOS POR EL TRIBUNAL. Conforme a lo dispuesto en los artículos 1º, segundo párrafo, y 50, penúltimo párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de diciembre de 2005, en vigor a partir del 1º de enero del 2006, en el juicio contencioso administrativo se atiende a un principio de "litis

¹ Tesis: VI-TASS-53, No. Registro: 53,818, Aislada, Época: Sexta, Instancia: Pleno, Fuente: R.T.F.J.F.A.



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 2619/18-03-02-4



abierta”, conforme al cual, en la sentencia que dicte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa cuando se impugne la resolución recaída a un recurso administrativo, se deben resolver, no sólo los agravios encaminados a controvertir la legalidad de la resolución impugnada, sino que además se deberán resolver los que controviertan la recurrida, debiéndose analizar los nuevos argumentos planteados, que pueden incluir los razonamientos que se refieran a la resolución recurrida, y los dirigidos a impugnar la nueva resolución; así como aquellas razones o motivos que reproduzcan agravios esgrimidos en el recurso administrativo en contra de la resolución originaria. Por tanto, todos estos argumentos, ya sean novedosos o reiterativos de la instancia administrativa, constituyen los conceptos de anulación propios de la demanda fiscal, lo cual implica que con ellos se combaten tanto la resolución impugnada como la recurrida en la parte que afecte el interés jurídico del actor, por lo que este Tribunal está obligado a estudiarlos.²

En sentido contrario, resultan aplicables en la especie los criterios que señalan enseguida:

LITIS ABIERTA. SUS ALCANCES TRATÁNDOSE DE UNA RESOLUCIÓN QUE DECRETA EL SOBRESEIMIENTO EN SEDE ADMINISTRATIVA.- Cuando la Sala Regional declara ilegal el sobreseimiento del recurso administrativo, y cuenta con elementos para resolver sobre la legalidad o no de los actos originalmente recurridos, de conformidad con lo establecido en los artículos 1º párrafo tercero y 50 párrafo cuarto de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se avocará a su estudio, sin que obste que el numeral citado en primer término establezca que, “cuando la resolución a un recurso administrativo declare por no interpuesto o lo deseche por improcedente, siempre que la Sala Regional competente determine la procedencia del mismo, el juicio contencioso administrativo procederá en contra de la resolución objeto del recurso, pudiendo en todo caso hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso.”, toda vez que el precepto en comento es enunciativo y no limitativo, por tanto, si resulta ilegal el sobreseimiento del recurso administrativo, es claro que la Sala determinó su procedencia, por lo que es válido que analice los agravios hechos valer en contra de los actos inicialmente recurridos, no obstante que en el caso particular no se haya tenido por no interpuesto o se hubiere desechado por improcedente el recurso en cuestión.³

QUINTO. (SE REITERA) Análisis de los conceptos de impugnación primero, segundo, tercero, cuarto, quinto, octavo, noveno, décimo, décimo primero, décimo segundo y décimo cuarto del escrito de alegatos.

Manifiesta la parte actora en el **primer concepto de impugnación del escrito de alegatos** que en el oficio de 12 de julio de 2016 con el cual inicia la revisión, la autoridad no citó el precepto reglamentario que le otorga competencia material para requerir información de las cuentas bancarias, pues la cita del último párrafo del artículo 48, del Código Fiscal de la Federación así como de los numerales 11, fracción XV, 22, primer párrafo, fracciones XVI y XXIII en relación con 24, último párrafo del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria no le otorgan competencia para tal efecto.

² No. Registro: 50,265, Jurisprudencia, Época: Sexta, Instancia: Segunda Sección, Fuente: R.T.F.J.F.A. sexta época, año I, número 11, noviembre 2008, Tesis: VI-J-2aS-6.

³ No. Registro: 52,324, Aislada, Época: Sexta, Instancia: Décima Sala Regional Metropolitana, Fuente: R.T.F.J.F.A. sexta época, año III, número 26, febrero 2010, Tesis: VI-TASR-XXI-38.

Sostiene en el **segundo** concepto de impugnación del escrito de alegatos que al momento de determinar el crédito fiscal impugnado no se consideró de modo alguno la cita del artículo 7, fracción I, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria a través del cual se otorga la facultad a la autoridad fiscalizadora de recaudar impuestos, contribuciones de mejora, derechos, productos, aprovechamientos y sus accesorios.

Refiere en el **tercer** concepto de impugnación de los alegatos que, la enjuiciada no cita dentro del cúmulo de disposiciones legales que vertió en la orden de visita, el párrafo, inciso o subinciso del artículo 33, del Código Fiscal de la Federación, lo cual tilda de ilegal la resolución misma, pues debió citar la fracción I, inciso d) de dicho precepto.

Del **cuarto** concepto de agravio del escrito de alegatos se advierte que la accionante sostiene que la demandada no fundó su competencia en el oficio que contiene el acto de molestia, el oficio de revisión, así como en los actos que derivaron de la misma, como lo son las resoluciones impugnadas, al no citar el artículo 3, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria en relación con los numerales 17, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y el 98-B, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con lo cual no se otorgó certeza jurídica al gobernado sobre las actuaciones del Servicio de Administración Tributaria como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ambos pertenecientes a la Administración Pública Federal.

En el **quinto** concepto de impugnación del escrito de alegatos manifiesta que si en el oficio de observaciones la autoridad determina hechos y omisiones conocidos en la revisión hecha a terceros que entrañaron el incumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente y en la resolución que en su caso se dicte se determina el crédito fiscal, sanciones, aprovechamientos y accesorios al contribuyente se apoya en aquella determinación, resulta necesario que la autoridad cite en dicho oficio de observaciones como parte de la fundamentación de su competencia el artículo 51, del Código Fiscal de la Federación.

Aduce en el **octavo** concepto de impugnación de los alegatos que la orden de revisión del presente juicio es ilegal pues de su análisis se advierte que la demandada la emite con sustento en diversas disposiciones legales y reglamentarias como sujeto directo incluso delimitó el objeto de la revisión al cumplimiento de las disposiciones fiscales como sujeto directo en materia del impuesto sobre la renta, impuesto empresarial a tasa única e impuesto al valor agregado, sin embargo, fue completamente omisa en precisar el fundamento legal del tributo a revisar. Refiere que no citó ningún numeral de la legislación que contemplan dichas contribuciones, ni siquiera la ley que las prevé.

Del **noveno** concepto de agravio del escrito de alegatos se advierte que la enjuiciante sostiene que es ilegal el oficio de 12 de julio de 2016 con el que se inicia la revisión ya que se encuentra indebidamente fundamentado en cuanto a la competencia territorial de la autoridad emisora pues fue omisa en invocar el Acuerdo de delimitación territorial de las Unidades Administrativas Desconcentradas del Servicio de Administración Tributaria publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de noviembre de 2015, así como la fracción aplicable de dicho acuerdo, a pesar de ser el que define qué facultades deberán ser ejercidas de manera exclusiva

en determinado territorio por alguna de las autoridades que integran al Servicio de Administración Tributaria.

Manifiesta en el **décimo** concepto de agravio del escrito de alegatos que se transgreden las garantías de legalidad y seguridad jurídica en su perjuicio dada la indebida fundamentación del oficio con el que se inicia la revisión en su contra, pues la autoridad fiscalizadora omitió fundar y motivar su requerimiento inicial en aquellos dispositivos que le hubieran permitido actuar en el sentido de solicitar información y documentación a diversas autoridades, lo que se traduce en que la autoridad fiscalizadora hizo nugatorias en su detrimento las formalidades prescritas para los cateos dispuestas por el artículo 16 Constitucional, pues si la autoridad pretendía extender el ejercicio de sus facultades de comprobación para recabar informes de autoridades o diversos contribuyentes como así lo consignó, debió precisar la fracción VII, del artículo 42, del Código Fiscal de la Federación y no limitar el ejercicio de su acción a la verificación de documentación contable obtenida en su domicilio fiscal.

En el **décimo primero** concepto de impugnación del escrito de alegatos la accionante profiere que es ilegal la resolución determinante recurrida en virtud de que deriva del oficio de 12 de julio de 2016, en donde la autoridad fundamento su competencia en una norma compleja como es el artículo 63, del Código Fiscal de la Federación, sin haber transcrito la parte correspondiente de la misma que contemplaba sus facultades específicas para tener conocimiento de los hechos que le sirvieron como base para la emisión del acto administrativo.

Asimismo, en el **décimo segundo** concepto de agravio del escrito de alegatos se advierte que la accionante sostiene que no se invocó en la resolución determinante del crédito fiscal el precepto legal que le otorga la facultad para imponer sanciones como lo es el artículo 7, fracción IV, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria que otorga facultades al Administración Desconcentrado de Auditoría Fiscal de Sinaloa "1" para determinar aprovechamientos.

Señala en el **décimo cuarto** concepto de agravio del escrito de alegatos que la resolución la resolución impugnada y la recurrida son ilegales toda vez que ambas son fruto de un acto viciado como lo es el proceso de fiscalización practicada en virtud de que, en el acta de 14 de junio de 2017, no se fundamentó la competencia material y territorial.

Manifiesta que si bien las actas de hechos por regla general no requieren cumplir con el requisito de fundamentación y motivación que exige el artículo 16 Constitucional ya que en su caso servirán para la motivación de la resolución liquidadora, por lo que no trascienden a la esfera jurídica del gobernado, ello es así salvo que sean elaboradas por el auditor en ejercicio de las facultades decisorias que le confiere la ley, pues en estos casos, sí deberá precisar las

causas o razones especiales de su proceder y el sustento legal de la determinación que en las mismas se contenga, por tanto si en el caso, en el acta de 14 de junio de 2017, se realiza una valoración de las prueba se información aportadas durante la fiscalización e incluso las que ella misma se allegó, lo que constituye el ejercicio de una facultad decisoria que culmina en la determinación de que existe diversas irregularidades, incumplimiento de disposiciones fiscales e incluso sostener que se actualiza la inexistencia de las operaciones celebradas por la empresa con sus proveedores, si debía fundar su competencia.

A criterio de esta Sala Juzgadora, los conceptos de impugnación en estudio son **infundados**, según los siguientes razonamientos.

Primeramente, 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 faculte 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 faculte 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.⁴*

Con el paso del tiempo, el Máximo Tribunal del País ha profundizado en la interpretación y alcance de lo dispuesto en los artículos 14 y 16, constitucionales, en relación con las garantías de legalidad y seguridad jurídica, así también en la obligación a cargo de la autoridad de incluir en los actos administrativos la cita o transcripción de los preceptos que le confieren competencia.

En relación con ello, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señaló que, en la materia administrativa, para poder considerar un acto de autoridad como correctamente fundado, es necesario que en él se citen:

a) Los cuerpos legales y preceptos que se están aplicando al caso concreto, que contengan los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones, párrafos y preceptos aplicables y;

b) Los cuerpos legales, y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado.

⁴ *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, registro 205463, número 77, mayo de 1994, página 12.*

En ese contexto, la Segunda Sala de la Suprema Corte, estableció que la garantía de fundamentación consagrada en el artículo 16, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lleva implícita la idea de exactitud y precisión en la cita de las normas legales que facultan a la autoridad administrativa para emitir el acto de molestia de que se trate, al atender al valor jurídicamente protegido por la exigencia constitucional, que es la posibilidad de otorgar certeza y seguridad jurídica al particular frente a los actos de las autoridades que afecten o lesionen su interés jurídico y, por tanto, asegurar la prerrogativa de su defensa ante un acto que no cumpla con los requisitos legales necesarios.

En congruencia con lo anterior, 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 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.

Ahora bien, a fin de dar claridad al análisis de los argumentos planteados por la accionante el mismo se llevará a cabo por incisos.

A) Oficio 500-51-00-00-00-2016-15034, emitido el 12 de julio de 2016, por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Sinaloa "1", del Servicio de Administración Tributaria.

De las fojas 1 a la 16 del tomo identificado como 1 del expediente administrativo ofrecido como prueba por la autoridad enjuiciada obra agregado copia certificada del oficio 500-51-00-00-00-2016-15034, emitido el 12 de julio de 2016, por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Sinaloa "1", del Servicio de Administración Tributaria a través del cual se solicita a la contribuyente informes, datos y documentos a efecto de ejercer facultades de comprobación exhiba ante la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Jalisco "1" con sede en Jalisco la documentación que indica dicha oficio, ello con fundamento entre otros en los artículos 42, párrafo primero, fracciones II y IV y segundo, 48, párrafo primero, fracciones I, II y III y último, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2010; 7, fracciones VII, XII y XVIII y 8, fracción III, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, reformada por Decreto publicado el 12 de junio de 2003; 1, 2, párrafo primero apartado C y segundo, 5, párrafo tercero, 6, párrafo primero, apartado A, fracción XXIV, inciso a), 14, fracción I en relación con el 11, fracción XV, 24, párrafo primero, fracción I, inciso a) en relación con el 22, párrafos primero fracciones XVI y XXIII y último numeral 8 y 24, último párrafo del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de agosto de 2015, vigente a

partir del 22 de noviembre de 2015, así como el artículo 33, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, los cuales citan lo que sigue:

Código Fiscal de la Federación

Artículo 33. *Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:*

...

Cuando las Leyes, Reglamentos y demás disposiciones legales hagan referencia u otorguen atribuciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a cualquiera de sus Unidades Administrativas, se entenderán hechas al Servicio de Administración Tributaria, cuando se trate de atribuciones vinculadas con la materia objeto de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, su Reglamento interior o cualquier otra disposición jurídica que emane de ellos.

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, 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:*

...

II. *Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.*

...

IV. *Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.*

...

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

Ley del Servicio de Administración Tributaria

Artículo 7. *El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:*

...

VII. *Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones;*

...

XII. *Allegarse la información necesaria para determinar el origen de los ingresos de los contribuyentes y, en su caso, el cumplimiento correcto de sus obligaciones fiscales.*

...

XVIII. *Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta Ley, su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.*

Artículo 8. Para la consecución de su objeto y el ejercicio de sus atribuciones, el Servicio de Administración Tributaria contará con los órganos siguientes:

...

III. Las unidades administrativas que establezca su reglamento interior.

...

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:

...

XXIV. Con sede en Sinaloa:

a) Sinaloa "1";

...

Artículo 11. Los administradores generales, además de las facultades que les confieren otros artículos de este Reglamento, tendrán las siguientes:

...

XV. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban la contabilidad y proporcionen la documentación, datos e informes que sean necesarios para el ejercicio de sus facultades, así como recabar de los servidores públicos y fedatarios públicos los informes y datos que tengan con motivo de sus funciones respecto de los asuntos de su competencia;

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:

I. Las señaladas en las fracciones I, V, IX, X, XI, XII, XIII, XIV, XV, XVI, XVIII, XIX, XX, XXII, XXIII, XXIV y XXV del artículo 11 de este Reglamento;

...

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

...

XVI. *Revisar que los dictámenes formulados por contador público inscrito sobre los estados financieros de los contribuyentes o respecto de operaciones de enajenación de acciones o cualquier otro tipo de dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales, reúnan los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales y cumplan las relativas a impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios federales, así como notificar a los contribuyentes cuando la autoridad haya iniciado el ejercicio de facultades de comprobación con un tercero relacionado con éstos.*

...

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;*

...

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.

De los preceptos transcritos es posible advertir que del artículo 7, fracciones VII y XII de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, se desprende que el Servicio de

Administración Tributaria tendrá las atribuciones, entre otras, de vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones; además de allegarse la información necesaria para determinar el origen de los ingresos de los contribuyentes y el cumplimiento correcto de sus obligaciones fiscales.

Y para la consecución de su objeto y el ejercicio de sus atribuciones, contará con las Unidades Administrativas que establezca su reglamento interior (artículo 8 fracción III de la referida Ley), a saber, de acuerdo al artículo 2, apartado C, fracción del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, con las Administraciones Desconcentradas, como lo son los Administradores Desconcentrada de Auditoría Fiscal, (artículo 22, último párrafo, numeral 8 del Reglamento de maras), mismos que según los artículos 11, fracción XV, en relación con el 14, fracción I, del multicitado reglamento, le compete, requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban la contabilidad y proporcionen la documentación, datos e informes que sean necesarios para el ejercicio de sus facultades, así como recabar de los servidores públicos y fedatarios públicos los informes y datos que tengan con motivo de sus funciones respecto de los asuntos de su competencia.

También, del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación antes transcrito se desprende que 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, 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 requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión. De lo que se colige que, contrario al argumento de la demandante, la autoridad fiscal sí tiene competencia material para para solicitar información y documentación, así como su contabilidad.

Por lo que, atendiendo a lo anterior es que se considera **infundado** el argumento de la accionante en el que aduce que la autoridad no citó el precepto reglamentario que le otorga competencia material para requerir información de las cuentas bancarias, pues aun cuando sostenga que es insuficiente con la cita del numeral 11, fracción XV, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, de dicho precepto en relación con el 14 fracción I, se advierte que la autoridad fiscal tiene la facultad de requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban la contabilidad y proporcionen la documentación, datos e informes que sean necesarios para el ejercicio de sus facultades, y si el artículo 28, fracción I, y último párrafo del Código Fiscal de la Federación⁵ expresa que para

⁵ **Artículo 28.** Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

I. Llevarán los sistemas y registros contables que señale el Reglamento de este Código, las que deberán reunir los requisitos que establezca dicho Reglamento.

...
En los casos en los que las demás disposiciones de este Código hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este artículo, por los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, por las máquinas

efectos fiscales la contabilidad se integra por los libros, sistemas y registros contables, entendiendo por estos a los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales y a su vez el artículo 48, fracciones I, II y II, y último párrafo de dicho Código⁶ -*el cual también es citado en el oficio en análisis*- faculta a las autoridades fiscalizadoras a requerir a los contribuyentes informes, datos o documentos, así como la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación considerándose como parte de la documentación o información que pueden solicitar las autoridades fiscales, la relativa a las cuentas bancarias del contribuyente, es posible concluir de una interpretación sistemática de la locución "papeles de trabajo" que dentro de ese concepto se encuentran los estados de cuenta bancarios, pues aunque no forman parte de la contabilidad (como lo declaró la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 85/2008, de rubro: "**REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE. EL ARTÍCULO 48 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ANTERIOR A LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE 5 DE ENERO DE 2004, NO FACULTA A LAS AUTORIDADES FISCALES PARA REQUERIR DOCUMENTACIÓN O INFORMACIÓN RELATIVA A LAS CUENTAS BANCARIAS DEL CONTRIBUYENTE.**"), están vinculados con los elementos que le dan sustento, pues son documentos en los que se hacen constar ingresos, retiros, existencia de valores, comisiones bancarias cobradas, intereses ganados o impuestos retenidos, lo que evidentemente tiene relación con los papeles de trabajo y conciliaciones bancarias.

Apoya el anterior razonamiento la siguiente jurisprudencia:

VISITA DOMICILIARIA. EL ARTÍCULO 45 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN FACULTA A LAS AUTORIDADES FISCALIZADORAS PARA REQUERIR ESTADOS DE CUENTA BANCARIOS DURANTE SU PRÁCTICA A LOS CONTRIBUYENTES. *El artículo citado prevé, entre otras cosas, que durante la práctica de la visita domiciliaria las autoridades pueden requerir a los contribuyentes la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales. Ahora bien, una interpretación sistemática de la locución "y demás papeles" permite concluir que dentro de ese concepto se encuentran los estados de cuenta bancarios, pues aunque no forman parte de la contabilidad (como lo declaró la Segunda Sala de la*

registradoras de comprobación fiscal y sus registros, cuando se esté obligado a llevar dichas máquinas, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.

⁶ **Artículo 48.** Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente:

I. La solicitud se notificará al contribuyente de conformidad con lo establecido en el artículo 136 del presente ordenamiento, tratándose de personas físicas, también podrá notificarse en el lugar donde éstas se encuentren.

II. En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos.

III. Los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante.

...

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, se considera como parte de la documentación o información que pueden solicitar las autoridades fiscales, la relativa a las cuentas bancarias del contribuyente.

Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 85/2008, de rubro: "REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE. EL ARTÍCULO 48 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ANTERIOR A LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE 5 DE ENERO DE 2004, NO FACULTA A LAS AUTORIDADES FISCALES PARA REQUERIR DOCUMENTACIÓN O INFORMACIÓN RELATIVA A LAS CUENTAS BANCARIAS DEL CONTRIBUYENTE."), están vinculados con los elementos que le dan sustento, pues son documentos en los que se hacen constar ingresos, retiros, existencia de valores, comisiones bancarias cobradas, intereses ganados o impuestos retenidos, lo que evidentemente tiene relación con los papeles de trabajo y conciliaciones bancarias.⁷

Así también ilustra lo resuelto el siguiente precedente:

REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE. LA AUTORIDAD EMISORA DEBE FUNDAR SU COMPETENCIA PARA REQUERIR LOS ESTADOS DE CUENTA BANCARIOS DEL CONTRIBUYENTE. El artículo 48, fracciones I, II y III del Código Fiscal de la Federación prevé facultad de las autoridades fiscales para solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o la presentación de la contabilidad o parte de ella para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria. En esos términos, los estados de cuenta de bancos, no pueden considerarse incluidos dentro del requerimiento de la contabilidad, ya que en términos del penúltimo párrafo del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, en esta solo quedan comprendidos los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, las que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen en otras leyes. Por otra parte, mediante decreto publicado el 05 de enero de 2004, en vigor a partir del 01 de enero de ese mismo año, se adicionó un último párrafo al artículo 48 del Código Fiscal de la Federación para establecer que, para los efectos del primer párrafo de dicho artículo, se considera parte de la documentación o información que pueden solicitar las autoridades fiscales, la relativa a las cuentas bancarias del contribuyente, lo cual ha sido confirmado en la jurisprudencia por contradicción de tesis 2a./J. 44/2010 aprobada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXI, abril de 2010, página 433 bajo el rubro REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE. EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 48 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DE LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 5 DE ENERO DE 2004, FACULTA EXPRESAMENTE A LAS AUTORIDADES FISCALES PARA REQUERIR DOCUMENTACIÓN O INFORMACIÓN RELATIVA A LAS CUENTAS BANCARIAS DEL CONTRIBUYENTE. Por tanto, para cumplir con la garantía de fundamentación prevista en el artículo 16 de la Constitución en cuanto a la competencia de la autoridad emisora del acto de molestia, en la orden de escritorio o gabinete que solicite la exhibición de las cuentas bancarias del contribuyente, la autoridad emisora debe citar el artículo 48, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del 01 de enero de 2004, pues de lo contrario dicha orden se estimaría insatisfecha en cuanto al cumplimiento del requisito de la debida y suficiente fundamentación, resultando ilegales las actuaciones realizadas por la autoridad al amparo de la misma, careciendo por ello de valor legal alguno.⁸

También es **infundada** la afirmación hecha por la promovente en el sentido de que no se cita en el oficio en análisis el párrafo, inciso o subinciso del artículo 33, del Código Fiscal de la Federación, pues debió citarse la fracción I, inciso d)⁹ de dicho precepto, ya que dicho numeral no prevé algún tipo de competencia de manera que la autoridad tuviera la obligación de citarlo

⁷ Registro digital: 161416; Instancia: Segunda Sala; Novena Época; Materias(s): Administrativa; Tesis: 2a./J. 98/2011; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXIV, Julio de 2011, página 927; Tipo: Jurisprudencia

⁸ VIII-P-2aS-606; R.T.F.J.A. Octava Época. Año V. No. 44. Marzo 2020. p. 404

⁹ **Artículo 33.** Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:
I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

...

d) Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que estén obligados, cual es el documento cuya presentación se exige.

pues solo hace referencia al hecho de que la autoridad debe procurar señalar en forma precisa los requerimientos mediante los cuales se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que estén obligados, de manera que el hecho de que la enjuiciada no citara dicha parte de la norma no conlleva la falta de seguridad jurídica al gobernado frente a la potestad administrativa ejercida por el ente fiscalizador.

Asimismo, **tampoco es dable considerar fundado** el hecho de que al no citarse el artículo 3, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria en relación con los numerales 17, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y el 98-B, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, traiga consigo la falta de certeza jurídica al gobernado sobre las actuaciones del Servicio de Administración Tributaria como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ambos pertenecientes a la Administración Pública Federal, puesto que resulta suficiente con la cita del artículo 1, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria¹⁰ que prevé que el Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta Ley para que el contribuyente tenga la certeza de que la actuación del ente fiscalizador como parte del Servicio de Administración Tributaria cuenta con facultades para llevar a cabo como parte integrante de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y como consecuencia de la Administración Pública Federal.

Ilustra la anterior determinación la siguiente tesis:

VISITA DOMICILIARIA ORDENADA POR EL ADMINISTRADOR LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL. ES LEGAL. Las Administraciones Locales de Auditoría están a cargo de un administrador conforme con lo establecido por el artículo 41, apartado B, fracción IV, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, a quien compete, entre otras cosas, ordenar la práctica de visitas domiciliarias, porque el Servicio de Administración Tributaria, órgano del que depende dicho administrador, forma parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin que sea óbice que el artículo 2o. del reglamento interior de la referida secretaría, no señale expresamente la existencia de tal órgano como una de sus unidades administrativas, lo que no implica que aquel organismo se encuentre excluido de la pluricitada secretaría de Estado, ya que el artículo 17 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal prevé en forma clara y precisa que las secretarías de Estado y departamentos administrativos podrán contar con órganos administrativos desconcentrados, como lo es el citado Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con el artículo 1o. de su ley y reglamento interior, de cuyo contenido se advierte que éste es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y DE TRABAJO DEL SÉPTIMO CIRCUITO.¹¹

¹⁰ **Artículo 1.** El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta Ley

¹¹ Registro digital: 192004; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Novena Época; Materias(s): Administrativa; Tesis: VII.2o.A.T.22 A; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XI, Abril de 2000, página 1018; Tipo: Aislada

Respecto del argumento expuesto por la accionante en el sentido de que la orden de revisión del presente juicio es ilegal pues de su análisis se advierte que la demandada la emite con sustento en diversas disposiciones legales y reglamentarias como sujeto directo en materia del impuesto sobre la renta, impuesto empresarial a tasa única e impuesto al valor agregado, sin embargo, fue completamente omisa en precisar el fundamento legal del tributo a revisar, es decir, no citó ningún numeral de la legislación que contemplan dichas contribuciones, ni siquiera la ley que las prevé, tal circunstancia no resta legalidad a la orden de referencia ni tampoco puede considerarse que por ello se encuentre indebidamente fundada la competencia de la fiscalizadora para requerir información y documentación a la contribuyente, puesto que la facultad de las autoridades fiscales para requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades dicha documentación, a efecto de llevar a cabo su revisión a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y en su caso determinar contribuciones omitidas se encuentra previsto en el artículo 42, fracción II, del Código Fiscal de la Federación pues debemos recordar que con la orden de revisión inician las facultades de la fiscalizadora con lo cual debemos entender que a esa fecha aun no se encuentra liquidando contribución alguna por tanto no se encuentra constreñida a señalar los preceptos de la Ley que corresponde a cada impuesto a revisar.

Aplica al caso en lo conducente el siguiente precedente:

FACULTADES DE FISCALIZACIÓN EN LOS TÉRMINOS DE LOS ARTÍCULOS 42, FRACCIÓN II Y 48 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- SU EJERCICIO FACULTA A LA AUTORIDAD PARA FORMULAR LOS REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN QUE ESTIME NECESARIOS PARA CONOCER LA SITUACIÓN FISCAL DEL CONTRIBUYENTE.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 42, fracción II del Código Fiscal de la Federación, la autoridad puede ejercer sus facultades de fiscalización a través, entre otros procedimientos, de **requerir** información y documentación a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, atribución que debe regirse por lo dispuesto en el artículo 48 del mismo cuerpo legal, de cuyo texto se desprenden los requisitos y formalidades que debe respetar la autoridad cuando haga una solicitud de información o documentación a un contribuyente, en virtud de un procedimiento de fiscalización distinto a la visita domiciliaria, pero no se desprende que, dado el caso de realizar ese diverso procedimiento, la autoridad sólo pueda efectuar un solo requerimiento de información y documentación. Esto es, la autoridad puede realizar un solo requerimiento si considera que la información obtenida es suficiente para valorar la situación fiscal del contribuyente, pero si estima necesaria mayor información, dentro del mismo procedimiento, puede efectuar nuevas solicitudes o requerimientos y, en cada caso, desde luego, tendrá que cumplir con los requisitos formales que para la entrega y desahogo del acto prescribe la norma en análisis.¹²

Ahora bien, tocante a la **competencia territorial** de la autoridad fiscalizadora, debe de señalarse que el tercer párrafo del artículo 5 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria -citado en párrafos que anteceden- establece que las unidades desconcentradas del Servicio de Administración Tributaria, como lo es precisamente la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Sinaloa "1", ejercerán sus atribuciones **en todo el territorio nacional**, por lo tanto, es suficiente la cita del mencionado precepto legal para estimar que la autoridad demandada sí citó dentro de la orden en controversia, el precepto legal con la que demuestra ser competente territorialmente para emitir la misma, siendo

¹² VII-P-1aS-1200; R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año V. No. 49. Agosto 2015. p. 336

innecesario como lo pretende la demandante la cita del Acuerdo de delimitación territorial de las Unidades Administrativas Desconcentradas del Servicio de Administración Tributaria publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de noviembre de 2015, así como la fracción aplicable de dicho acuerdo.

Por analogía, resulta aplicable el siguiente Precedente sostenido por la Sala Superior de este Tribunal:

COMPETENCIA TERRITORIAL DE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. ESTÁ DEBIDAMENTE FUNDADA SI SE INVOCA EL ARTÍCULO 11, ÚLTIMO PÁRRAFO DEL REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. - Tomando en consideración que el artículo 17, fracciones XIV, XLI y XLIV del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de marzo de 2001, faculta a la Administración General de Grandes Contribuyentes para determinar en cantidad líquida el monto correspondiente a los impuestos y sus accesorios de carácter federal que resulten a cargo de los contribuyentes, e imponer las sanciones por infracción a las disposiciones fiscales que rigen las materias de su competencia, así como para notificar las resoluciones que determinen créditos fiscales respecto de las entidades y sujetos comprendidos en el Apartado B del mismo artículo; y el artículo 11, último párrafo del propio Reglamento, señala que las Administraciones Generales tendrán su sede en la Ciudad de México, Distrito Federal y ejercerán sus facultades en todo el territorio nacional, es suficiente jurídicamente, que la Administración General de Grandes Contribuyentes para cumplir con el requisito de la debida fundamentación y motivación de su acto, cite los artículos que la facultan para actuar materialmente, así como la norma legal que legitima su ejercicio para actuar dentro de determinado territorio por tratarse de una unidad administrativa que por su propia naturaleza tiene competencia territorial a nivel nacional, tal y como lo señala el artículo 11, último párrafo del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.¹³

Asimismo, apoya lo expuesto por analogía la siguiente jurisprudencia:

COMPETENCIA TERRITORIAL DE LOS ADMINISTRADORES DESCONCENTRADOS DE RECAUDACIÓN Y DE AUDITORÍA FISCAL PARA IMPONER MULTAS POR INFRACCIÓN A LAS DISPOSICIONES FISCALES. ES INNECESARIO QUE CITEN EL ACUERDO DE DELIMITACIÓN TERRITORIAL DE LAS UNIDADES ADMINISTRATIVAS DESCONCENTRADAS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, VIGENTE HASTA EL 17 DE OCTUBRE DE 2017, PARA CONSIDERARLA DEBIDAMENTE FUNDADA. En el acuerdo citado, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de noviembre de 2015, se instruye a determinadas autoridades fiscales, entre éstas, a los subadministradores adscritos a las unidades administrativas desconcentradas de las Administraciones Generales de Recaudación y de Auditoría Fiscal, para que las atribuciones que ahí se enlistan se ejerzan dentro de la delimitación territorial a que se refiere el anexo del propio acuerdo; sin embargo, del análisis de dicha disposición, específicamente de su artículo segundo, fracción I, no se advierte que incluya la facultad de imponer sanciones por infracción a las disposiciones jurídicas que rigen la materia de su competencia, prevista en el artículo 11, fracción XXIII, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, ni la señalada en el artículo 15, fracción I, del citado reglamento (en la parte en que hace referencia al artículo y fracción invocados), pues las únicas atribuciones del artículo 11

¹³ VIII-P-2aS-556; R.T.F.J.A. Octava Época. Año IV. No. 41. Diciembre 2019. p. 188

*cuyo ejercicio está delimitado territorialmente, son las previstas en sus fracciones XII, XIII y XXII. Por tanto, **es innecesario que los administradores desconcentrados de Recaudación y de Auditoría Fiscal citen el acuerdo de delimitación territorial señalado para considerar debidamente fundada su competencia territorial para imponer multas por infracción a las disposiciones fiscales.***

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL VIGÉSIMO PRIMER CIRCUITO.¹⁴

Por otra parte, la accionante sostiene que el oficio en análisis transgrede las garantías de legalidad y seguridad jurídica en su perjuicio dada la indebida fundamentación del mismo pues la autoridad fiscalizadora omitió fundar y motivar su requerimiento inicial en aquellos dispositivos que le hubieran permitido actuar en el sentido de solicitar información y documentación a diversas autoridades, pues si la autoridad pretendía extender el ejercicio de sus facultades de comprobación para recabar informes de autoridades o diversos contribuyentes como así lo consignó, debió precisar la fracción VII, del artículo 42, del Código Fiscal de la Federación y no limitar el ejercicio de su acción a la verificación de documentación contable obtenida en su domicilio fiscal, argumento que se considera **infundado**, pues la sola cita de este precepto -*artículo 42*- es suficiente para que se tenga por debidamente fundada la orden de revisión, ya que, la finalidad de dicho documento es dar a conocer al contribuyente que la autoridad practicará una revisión de gabinete, no así que, eventualmente de ser necesario, recabará de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones, esto último en virtud de que es una facultad distinta que, en su caso, se ejercería al amparo de un requerimiento de información.

Es aplicable a lo anterior la siguiente jurisprudencia:

ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. NO ES NECESARIA LA CITA DE LA FRACCIÓN VII DEL ARTÍCULO 42 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PARA QUE SE TENGA POR DEBIDAMENTE FUNDADA.- *El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, otorga a las autoridades fiscales diversas facultades 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, mismas que se podrán ejercer de manera conjunta, indistinta o sucesivamente. En ese sentido, cuando se emita una orden de visita domiciliaria, de conformidad con la **fracción III** del citado artículo 42, resulta innecesario que se cite la **fracción VII** del mismo precepto, para que se tenga por debidamente fundada, ya que, la finalidad de dicho documento es dar a conocer al contribuyente que la autoridad practicará ante él una visita domiciliaria, no así que, eventualmente de ser necesario, recabará de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones, esto último en virtud de que es una facultad distinta que, en su caso, se ejercería al amparo de un requerimiento de información.¹⁵*

Asimismo, es **infundado** lo aducido por la enjuiciante al sostener que es ilegal la resolución determinante recurrida en virtud de que deriva del oficio de 12 de julio de 2016, en donde la autoridad fundamento su competencia en una norma compleja como es el artículo 63, del Código Fiscal de la Federación, sin haber transcrito la parte correspondiente de la misma que

¹⁴ Registro digital: 2018587; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Décima Época; Materias(s): Administrativa; Tesis: XXI.10.P.A. J/9 (10a.); Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 61, Diciembre de 2018, Tomo II, página 798; Tipo: Jurisprudencia

¹⁵ VIII-J-SS-58; R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 25. Agosto 2018. p. 35

contemplaba sus facultades específicas para tener conocimiento de los hechos que le sirvieron como base para la emisión del acto administrativo, pues dicho precepto legal no establece facultad alguna para la autoridad fiscalizadora, resulta entonces inconcuso que esta no tiene el deber de precisar alguna porción en específico de tal precepto a fin de fundar su competencia para actuar.

Apoya lo expuesto el siguiente precedente:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. LA CITA GENÉRICA DE LOS ARTÍCULOS 50, 63 Y 70 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO DEPARA PERJUICIO AL CONTRIBUYENTE, AL SER NORMAS PROCEDIMENTALES QUE NO REGULAN LA COMPETENCIA DE LA AUTORIDAD.- De la interpretación armónica de los **artículos 50, 63 y 70, del Código Fiscal de la Federación**, se tiene que tales dispositivos rigen las formalidades para la emisión de la resolución derivada de los hechos u omisiones de que se tengan conocimiento con motivo de las facultades de comprobación, así como la aplicación de las multas respectivas. Luego, toda vez que dichos preceptos no establecen facultad alguna para la autoridad **fiscalizadora**, resulta inconcuso que esta no tiene el deber de precisar alguna porción en específico de tales preceptos a fin de fundar su competencia para actuar, pues tales dispositivos son los rectores del procedimiento para la emisión de la resolución liquidatoria y no así de la competencia de la autoridad tributaria.¹⁶

B) Acta circunstanciada de 14 de junio de 2017.

El acta circunstanciada de 14 de junio de 2017 a que hace referencia la accionante obra agregada en copia certificada a fojas de la 307 a la 310 del expediente administrativo allegado por la enjuiciada, y en ella el personal adscrito a la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Sinaloa "1" se constituyó en las oficinas que ocupa dicha Administración en cumplimiento a lo previsto en el quinto párrafo del artículo 42, del Código Fiscal de la Federación, así como en la Regla 2.12.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, para informarle a la contribuyente revisada los hechos y omisiones que pudieran entrañar un incumplimiento en el pago de contribuciones conocidos durante el ejercicio de las facultades de comprobación al amparo de la orden GDD4400002/16 contenida en el oficio 500-51-00-00-00-2016-15034 - *analizado ya en el inciso anterior*-.

Respecto de dicha acta la hoy actora aduce que, en el acta de 14 de junio de 2017, no se fundamentó la competencia material y territorial, asimismo manifiesta que si en el caso, en el acta de 14 de junio de 2017, se realiza una valoración de las prueba se información aportadas durante la fiscalización e incluso las que ella misma se allegó, ello constituye el ejercicio de una facultad decisoria que culmina en la determinación de que existe diversas irregularidades, incumplimiento de disposiciones fiscales e incluso sostener que se actualiza la inexistencia de

¹⁶ VIII-P-1aS-73; R.T.F.J.A. Octava Época. Año II. No. 7. Febrero 2017. p. 287

las operaciones celebradas por la empresa con sus proveedores, si debía fundar su competencia, argumentos que se consideran infundados.

Pues como ella misma lo sostiene las actas dada su naturaleza y objeto, al no trascender a la esfera jurídica del gobernado, no requieren satisfacer la exigencia constitucional prevista en el artículo 16, Constitucional, sino que, exclusivamente, deben contar con una exhaustiva circunstanciación, ya que son el reflejo de los actos ejecutados durante el desarrollo de una visita domiciliaria que, en su caso, servirá como sustento a la resolución liquidadora. Por tanto, es innecesario que en ellas se citen los preceptos legales que la apoyan pues no entraña un acto de molestia que constriña al contribuyente a desvirtuar los hechos y omisiones observados por los verificadores, ya que lo asentado en aquélla será analizado por la autoridad fiscalizadora antes de la emisión de la resolución que determine un crédito fiscal.

Apoya el anterior razonamiento la siguiente jurisprudencia:

VISITA DOMICILIARIA. SU ÚLTIMA ACTA PARCIAL TIENE NATURALEZA DIVERSA DE LA DEL OFICIO DE OBSERVACIONES DERIVADO DE LA REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE, POR LO QUE ES INNECESARIO QUE CUMPLA CON EL REQUISITO DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. *Atento a la naturaleza de los actos que las autoridades fiscales pueden emitir durante el cumplimiento de sus facultades de comprobación, el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos impone a éstas el deber de cumplir con las garantías de fundamentación y motivación en aquellos actos que restringen provisional o cautelarmente un derecho o en los que éste se menoscaba o suprime definitivamente, contrario a lo que ocurre en los que no trascienden la esfera jurídica del gobernado. Así, el oficio de observaciones derivado de la revisión de escritorio o gabinete prevista en el numeral 48 del Código Fiscal de la Federación, al vincular al contribuyente o responsable solidario a desvirtuar los hechos asentados en él, o bien, a corregir totalmente su situación fiscal, a efecto de que la autoridad no los tenga por consentidos y no emita la resolución en que determine créditos fiscales a su cargo, causa una afectación en la esfera jurídica de aquél y, por tanto, en su emisión se debe cumplir con el requisito de fundamentación y motivación. En cambio, de conformidad con la tesis aislada 2a. CLVI/2000, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, diciembre de 2000, página 440, de rubro: "FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. LA GARANTÍA RELATIVA NO ES EXIGIBLE, GENERALMENTE, RESPECTO DE LAS ACTAS DE VISITA DOMICILIARIA.", las actas de visita domiciliaria, dados su naturaleza y objeto, al no trascender a la esfera jurídica del gobernado, no requieren satisfacer esa exigencia constitucional, sino que, exclusivamente, deben contar con una exhaustiva circunstanciación, ya que son el reflejo de los actos ejecutados durante el desarrollo de una visita domiciliaria que, en su caso, servirá como sustento a la resolución liquidadora. Por tanto, es innecesario que en la última acta parcial se citen los preceptos legales que la apoyan y se expresen los razonamientos jurídicos por los cuales se considera que el caso concreto se ajusta a la hipótesis normativa, pues no entraña un acto de molestia que constriña al contribuyente a desvirtuar los hechos y omisiones observados por los verificadores, ya que lo asentado en aquélla será analizado por la autoridad fiscalizadora antes de la emisión de la resolución que determine un crédito fiscal.*

*PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL DÉCIMO SEXTO CIRCUITO.*¹⁷

También cobra aplicación al caso la siguiente jurisprudencia:

ACTAS PARCIALES DE VISITA DOMICILIARIA. DADA SU NATURALEZA DE ACTOS DE CARÁCTER INSTRUMENTAL, NO SE ENCUENTRAN SUJETAS AL REQUISITO DE FUNDAMENTACIÓN DE LA COMPETENCIA DE LA AUTORIDAD

¹⁷ Registro digital: 2007873; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Décima Época; Materias(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: XVI.1o.A. J/16 (10a.); Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 12, Noviembre de 2014, Tomo IV, página 2882; Tipo: Jurisprudencia



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 2619/18-03-02-4



QUE LAS ELABORA. *Al ser las **actas** parciales de visita domiciliaria actos de carácter transitorio o instrumental que, por sí mismos no trascienden a la esfera jurídica del gobernado, ya que al ser elaboradas por los auxiliares de la autoridad fiscalizadora durante el desarrollo de la diligencia de verificación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, únicamente constituyen el reflejo de los actos de ejecución de una orden de visita, dichas **actas** parciales no se encuentran sujetas al requisito de fundamentación de la **competencia** de quien las lleva a cabo, máxime que ellas contienen simples opiniones que pueden servir de motivación a la resolución que, en su caso, emita la autoridad legalmente competente para calificar su contenido y determinar la situación fiscal del contribuyente visitado.¹⁸*

Es aplicable también al caso la siguiente tesis:

COMPETENCIA DEL VISITADOR O NOTIFICADOR. ES INNECESARIO QUE SE FUNDAMENTE EN LAS ACTAS DE VISITA DOMICILIARIA Y NOTIFICACIÓN. *Las actas de visita domiciliaria y las actas de **notificación** no constituyen actos de autoridad que deban cumplir con el requisito de la debida fundamentación y motivación, establecidos en los artículos 16 constitucional y 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, en tanto que solo constituyen el medio en el que se hacen constar los hechos y omisiones observados durante una visita, o bien al notificar un acto de autoridad, por lo que basta con que cumplan con las formalidades previstas en los artículos 44, fracción II, así como 134, 135 y 137 del citado Código para estimar que son legales las actas de visita y las de notificación respectivamente.¹⁹*

C) Oficio de observaciones 500-51-00-07-02-2017-0015472

A fojas que van de la 319 a la 372 del expediente administrativo obra agregado el oficio 500-51-00-07-02-2017-0015472 emitido el 30 de junio de 2017 por el Administrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal de Sinaloa "1", a través del cual comunica a la contribuyente los hechos y omisiones conocidos en relación con la revisión de la que fue objeto, del cual se advierte que la autoridad señaló como fundamento de su actuación entre otros preceptos jurídicos el artículo 48, primer párrafo, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, el cual es del tenor siguiente:

Artículo 48. *Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente:*

IV. *Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario, quien podrá ser notificado de conformidad con lo establecido en el artículo 134 de este Código.*

...

¹⁸ VII-J-SS-125; R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año IV. No. 34. Mayo 2014. p. 48

¹⁹ VII-CASR-GO-24; T.F.J.F.A. Séptima Época. Año V. No. 45. Abril 2015. p. 225

Del numeral transcrito se aprecia que cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria como consecuencia de la revisión formularán oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario, quien podrá ser notificado de conformidad con lo establecido en el artículo 134 de este Código.

Asimismo, se la parte final del oficio en análisis es posible advertir que en los términos y para los efectos previstos en las fracciones IV y VI, del artículo 48²⁰, del Código Fiscal de la Federación se le informó a la contribuyente que contaba con un plazo de veinte días contados a partir del día siguiente a aquél en que surtiera efectos la notificación de dicho oficio para presentar los documentos, libros o registros que desvirtuaran los hechos u omisiones asentados en el mismo, sí como optar por corregir su situación fiscal.

Con relación a lo anterior, la accionante profiere por su parte que si en el oficio de observaciones la autoridad determina hechos y omisiones conocidos en la revisión hecha a terceros que entrañaron el incumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente y en la resolución que en su caso se dicte se determina el crédito fiscal, sanciones, aprovechamientos y accesorios al contribuyente se apoya en aquella determinación, resultaba necesario que la autoridad citara en dicho oficio de observaciones como parte de la fundamentación de su competencia el artículo 51, del Código Fiscal de la Federación²¹, argumento que a juicio de esta Sala es infundado, pues el numeral que prevé lo relativo a los hechos y omisiones conocidos durante la revisión obtenidos ya sea por la información proporcionada por el propio contribuyente o por terceros, así como los plazos para dar a conocer los resultados de la revisión a fin de que presente los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal es el artículo 48, fracciones IV y VI, del Código Tributario, por lo tanto con la cita de este precepto normativo resulta suficiente para que tener por debidamente fundado el oficio en comento.

Es aplicable en lo conducente al caso la siguiente tesis:

COMPULSA A TERCEROS. RESULTA OBLIGATORIO QUE SE DEN A CONOCER AL CONTRIBUYENTE AUDITADO, LOS RESULTADOS DE ESTA EN

²⁰ **Artículo 48. ...**

VI. El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV de este artículo se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en esta última fracción citada. El contribuyente o el responsable solidario, contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque además de uno o varios ejercicios revisados, fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días. Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe. El plazo que se señala en el primero y segundo párrafos de esta fracción es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este Código.

²¹ **Artículo 51.** Las autoridades fiscales que al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 de este Código, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones o aprovechamientos omitidos mediante resolución.

Cuando las autoridades fiscales conozcan de terceros, hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las obligaciones fiscales de un contribuyente o responsable solidario sujeto a las facultades de comprobación a que se refiere el Artículo 48, le darán a conocer a éste el resultado de aquella actuación mediante oficio de observaciones, para que pueda presentar documentación a fin de desvirtuar los hechos consignados en el mismo, dentro de los plazos a que se refiere la fracción VI del citado artículo 48.



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 2619/18-03-02-4



EL OFICIO DE OBSERVACIONES, CORRIÉNDOLE TRASLADO CON TODAS LAS ACTAS Y LOS PAPELES DE TRABAJO QUE SE ELABOREN.- La garantía de audiencia dentro del procedimiento fiscalizador, en una revisión documental o también conocida como de gabinete, sucede de manera similar a como se estatuye en una visita domiciliaria, pues el artículo 48, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, señala que como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán **oficio de observaciones**, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario, indicándose en la diversa fracción VI del cardinal en análisis que el contribuyente o el responsable solidario, contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del **oficio de observaciones**, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Luego, cuando en una revisión de gabinete, la autoridad fiscalizadora para efectos de mejor conocer la situación fiscal de un contribuyente auditado, decida compulsar a uno o varios de sus terceros relacionados, el resultado de dicha o dichas compulsas, debe hacerse del conocimiento del gobernado en el **oficio de observaciones** y no así en algún momento anterior o posterior al mismo, con la correspondiente obligación por parte de la autoridad, de correrle traslado al auditado, con todas las actas y los papeles de trabajo que se hubieren formulado con motivo del medio indirecto de comprobación, siendo en el momento antes relatado, cuando se cumple con la garantía de audiencia a favor del contribuyente dentro del procedimiento de fiscalización.²²

D) Resolución contenida en el oficio 500-51-00-07-02-2017-0027334, emitida 16 de noviembre de 2017, por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Sinaloa "1" del Servicio de Administración Tributaria.

La resolución contenida en el oficio 500-51-00-07-02-2017-0027334, emitida 16 de noviembre de 2017, por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Sinaloa "1" del Servicio de Administración Tributaria obra abregada de la foja 205 a 315 de autos, de la cual se advierte que la autoridad señaló entre otros preceptos legales los artículos los artículos 2, primer párrafo apartado C, 14, fracción I, en relación con el artículo 11, fracción XXIII, del Reglamento Interior del Servicio de Administración publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de agosto de 2015; que al efecto establecen:

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,

²² VII-CASR-NCI-21; R.T.F.J.A. Octava Época. Año I. No. 3. Octubre 2016. p. 592

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 11. *Los administradores generales, además de las facultades que les confieren otros artículos de este Reglamento, tendrán las siguientes:*

...

XXIII. Imponer sanciones *por infracción a las disposiciones jurídicas que rigen la materia de su competencia;*

...

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:*

*I. Las señaladas en las fracciones I, V, IX, X, XI, XII, XIII, XIV, XV, XVI, XVIII, XIX, XX, **XXII**, XXIII, XXIV y XXV del artículo 11 de este Reglamento;*

...

De los preceptos legales transcritos se desprende que el Servicio de Administración Tributaria, para el despacho de los asuntos de su competencia contará con diversas Unidades Administrativas, entre las que se encuentran las Unidades Administrativas Desconcentradas.

Por otra parte, se advierte que las administraciones generales de dicho Órgano Desconcentrado 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 señale dicho Reglamento, así como por el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio.

Asimismo, se desprende que los administradores generales, además de las diversas facultades establecidas en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, tendrán la de imponer sanciones por infracción a las disposiciones jurídicas que rigen la materia de su competencia; y que dicha facultad podrá ser ejercida por los Administradores Desconcentrados de dicha dependencia.

Así las cosas, válidamente puede concluirse que el Administrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal de Sinaloa "1", fundó debidamente su competencia al emitir la resolución recurrida impugnada, ya que de los artículos 11, fracción XXIII y 14, fracción I, del Reglamento Interior de Servicio de Administración Tributaria, se desprende que los Administradores Desconcentrados tendrán la facultad de imponer sanciones por infracción a las disposiciones jurídicas que rigen la materia de su competencia.

En efecto, de la lectura que se realiza a los fundamentos expresados por la autoridad demandada en la resolución impugnada, esta Instrucción llega a la conclusión de que la autoridad demandada **sí tiene competencia material y la fundó debidamente**, en virtud de que conforme a lo dispuesto por el artículo 11 fracción XXIII y 14 fracción I, del Reglamento

Interior del Servicio de Administración Tributaria, los Administradores Desconcentrados, como lo es en el caso en estudio el Administrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal de Sinaloa "1", tendrán entre otras atribuciones la de *"Imponer sanciones por infracción a las disposiciones jurídicas que rigen la materia de su competencia"*, por lo que tales preceptos evidentemente le otorgan competencia material a la autoridad demandada.

Ante ese escenario, ésta Sala Juzgadora estima que para considerar que la resolución controvertida se encuentra debidamente fundada en cuanto a la competencia material de la autoridad fiscalizadora que la emitió, resulta suficiente que se hayan invocado los preceptos legales del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria anteriormente analizados.

Resulta ilustrativa la siguiente Jurisprudencia sostenida por el Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Vigésimo Primer Circuito:

ADMINISTRACIÓN LOCAL DE AUDITORÍA FISCAL DE ACAPULCO. SI FUNDA SU COMPETENCIA MATERIAL PARA IMPONER SANCIONES EN LOS ARTÍCULOS 9, FRACCIÓN XXXI Y 10, FRACCIÓN I, DEL REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, CUMPLE CON EL REQUISITO DE LA DEBIDA FUNDAMENTACIÓN. *Para cumplir con el requisito de la debida fundamentación establecido en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario que la autoridad precise su competencia por razón de materia, grado o territorio, con base en la ley, reglamento, decreto o acuerdo que le otorgue dicha atribución. En congruencia con lo anterior, si para imponer sanciones por infracciones a disposiciones fiscales, la Administración Local de Auditoría Fiscal de Acapulco funda su competencia material en los artículos 9, fracción XXXI y 10, fracción I, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, ello es suficiente para estimar que cumplió con la indicada exigencia constitucional.*

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL VIGÉSIMO PRIMER CIRCUITO.

Aunado a lo expuesto, resulta suficiente la cita del primer párrafo del artículo 42²³ del Código Fiscal de la Federación, que establece la competencia material de la autoridad fiscalizadora para determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales derivado del ejercicio de sus facultades de comprobación ahí previstas para tener por colmada la facultad ejercida.

Esto así fue determinado por la Segunda Sala de Suprema Corte de Justicia de la Nación dentro de la siguiente Jurisprudencia:

²³ **"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:

...

COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS EN LA RESOLUCIÓN QUE DETERMINA LAS CONTRIBUCIONES OMITIDAS O EL CRÉDITO FISCAL CORRESPONDIENTE, PARA FUNDARLA BASTA CITAR EL ARTÍCULO 42, PÁRRAFO PRIMERO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. La garantía de fundamentación contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos lleva implícita la idea de exactitud y precisión en la cita de las normas legales que facultan a la autoridad administrativa para emitir actos de molestia. En ese sentido, si por medio de la resolución que determina las contribuciones omitidas o el crédito fiscal correspondiente, la autoridad fiscal no ejerce alguna de las facultades a que se refieren las distintas fracciones del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, **es correcto que únicamente invoque su párrafo primero, en razón de que ahí se prevé la facultad para emitir ese tipo de actos y, por ende, otorga al particular plena certeza de que está actuando dentro de los límites y con las atribuciones que le confiere la ley para tales efectos.**²⁴

Por tanto, respecto de lo argumentado por la accionante en el sentido de que resultaba necesaria la cita de las fracciones I y IV del artículo 7, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria²⁵ debe de señalarse que dicha afirmación resulta **infundada**, en virtud de que para considerar que se fundó debidamente la competencia material de la autoridad fiscalizadora es suficiente que se haya citado la disposición normativa en la que se les faculte para ello –en el caso aquellas del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria que fueron analizadas con anterioridad–; esto es, aquellas disposiciones en la que se advierta la facultad material para emitirlo de la Unidad que lo expida, siendo innecesaria, además, la cita de las diversas fracciones del artículo 7 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Resulta aplicable la siguiente Jurisprudencia:

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.- PARA FUNDAR LA COMPETENCIA MATERIAL DE SUS UNIDADES ADMINISTRATIVAS ES INNECESARIA LA CITA DE LAS FRACCIONES DEL ARTÍCULO 7 DE SU LEY. Para cumplir con la debida fundamentación establecida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario que la autoridad precise su competencia por razón de materia, entre otras, con base en la ley, reglamento, decreto o acuerdo en el que se le otorgue dicha atribución; por tanto, la correcta o debida fundamentación de la competencia de las Unidades Administrativas del Servicio de Administración Tributaria, para emitir resoluciones determinantes de créditos fiscales, debe de ser analizada en cada caso en particular, atendiendo a todos y cada uno de los preceptos citados en el acto administrativo de que se trate, **ya que para estimar que se cumplió con la debida fundamentación de la competencia material de dichas Unidades, es suficiente que se cite la disposición normativa en la que se les faculte para ello; esto es, que en el acto administrativo de que se trate, se cite la disposición en la que se advierta la facultad material para emitirlo de la Unidad que lo expida, siendo innecesaria, además, la cita de las diversas fracciones del artículo 7 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.**²⁶

²⁴ Época: Novena Época; Registro: 173599; Instancia: Segunda Sala; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXV, Enero de 2007; Materia(s): Administrativa; Tesis: 2a./J. 207/2006; Página: 491

²⁵ **Artículo 7.** El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;

...

IV. Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal;

...

²⁶ VIII-J-SS-106; R.T.F.J.A. Octava Época. Año IV. No. 37. Agosto 2019. p. 7

Aunado a lo anterior, se considera oportuno señalar que la pretensión de la actora respecto a la cita de la fracción IV del artículo 7 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria también se considera como infundada en atención a que si bien dicha porción normativa refiere a la atribución de determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios, lo cierto es que tal atribución se refiere a las facultades materiales de la autoridad que se ejercen únicamente **cuando se encuentren de por medio tratados internacionales de los que México sea parte**, por lo que bajo ninguna circunstancia puede considerarse como necesaria la cita de la porción normativa referida para efectos de que tener por debidamente fundada la competencia material de la autoridad emisora de la resolución impugnada.

Por lo anterior, es de concluirse que la autoridad demandada señaló con precisión los preceptos legales que le otorgan las atribuciones ejercidas al emitir 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.

Resulta aplicable la siguiente Jurisprudencia sustentada por la Sala Superior de éste Tribunal:

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS. - De conformidad con el artículo 16, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todo acto de autoridad debe estar fundado y motivado, entendiéndose por lo primero, el deber de expresar con precisión el precepto jurídico aplicable al caso y por lo segundo, señalarse con exactitud las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que la autoridad haya 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 configure la hipótesis normativa. Lo anterior es así, ya que cuando el precepto en comento dispone que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles y propiedades, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a todas las autoridades que apeguen sus actos a la ley, expresando de qué ley se trata y los preceptos de ella, que sirvan de apoyo al mandamiento relativo. Así, en forma específica, tratándose de actos impugnados en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado y motivado, es necesario que en él se citen: a) Los cuerpos legales y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en perjuicio de los particulares; b) Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso específico; es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del destinatario del acto, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables y c) Las razones, motivos o circunstancias especiales que llevaron a la autoridad a concluir que el caso particular encuadra en los supuestos jurídicos previstos por la norma legal invocada como fundamento.²⁷

²⁷ VIII-J-SS-46; R.T.F.J.A. Octava Época. Año II. No. 15. Octubre 2017. p. 24

SEXTO. (SE REITERA) Análisis del sexto, séptimo, décimo tercero, décimo sexto y décimo octavo conceptos de impugnación del escrito de alegatos.

Señala en el **sexto** concepto de agravio del escrito de alegatos que debe declararse la nulidad de la resolución determinante del crédito fiscal al tener como sustento una norma convencional como lo es artículo 48, del Código Fiscal de la federación, ya que resulta contrario al principio de seguridad jurídica tutelado por el artículo 16, Constitucional, pues no otorga al particular la oportunidad de conocer si diversa documentación e información aportada con motivo del oficio de observaciones, es suficiente o no para desvirtuar los hechos u omisiones imputados por la autoridad fiscal.

Refiere que, lo anterior se traduce en el hecho de que el contribuyente queda incierto de si debe optar por corregir o no su situación fiscal, por lo que, solicita la inaplicación del artículo 48, del Código Fiscal de la Federación al no prever el supuesto mencionado, siendo claro que violenta el principio constitucional de seguridad jurídica, pues incluso en este caso debe tomarse la opción para el contribuyente de acudir a solicitar un acuerdo conclusivo ante la Prodecon, pero ello será posible en la medida en que tenga conocimiento de la situación que guarda la diversa información y documentación que fue aportada en respuesta al oficio de observaciones, esto es, su insuficiencia o no para desvirtuar los hechos u omisiones que le fueron imputados.

Solicita en el **séptimo** concepto de agravio del escrito de alegatos a esta Sala que ejerza en términos del artículo 1º, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos el principio de convencionalidad ex officio, y desaplique el artículo 20-Bis del Código Fiscal de la Federación, mismo que le fue aplicado en la resolución impugnada y además sirvió como base para la emisión del decreto de carácter general que contiene el índice nacional de precios al consumidor que hoy impugna, ya que el mismo viola de manera flagrante el derecho fundamental de seguridad jurídica contenido en los artículos 14 y 16 Constitucional.

Manifiesta que el artículo 20-Bis, del Código Fiscal de la Federación viola el derecho fundamental de seguridad jurídica al no establecer el plazo para que el Instituto Nacional de Estadística y Geografía publique el procedimiento que utiliza para calcular el índice nacional de precios al consumidor. Refiere que lo anterior es así, ya que por una parte queda al arbitrio de la autoridad determinar el momento en que se publicara dicho procedimiento y por otra deja en incertidumbre al particular sobre la certeza y legalidad con que haya sido realizado el cálculo del mismo a no fijar una fecha exacta de su publicación.

Refiere la accionante en el **décimo tercer** concepto de agravio que es ilegal el crédito combatido pues tiene como antecedente el acta de 14 de junio de 2017, en donde se le dan a conocer los hechos y omisiones detectados durante la fiscalización y se valora toda la documentación e información aportada por él, son que quienes intervinieron en dicha actuación cuentan con facultades para hacerlo o en su caso, sin que se haya invocado el dispositivo legal que los faculte para hacerlo.

Así también profiere que del acta de referencia no se desprende que los funcionarios que intervienen en dicha actuación cuentan con facultades para realizar un ejercicio de valoración de toda la documentación e información que fue aportada por el contribuyente

durante la fiscalización, y a partir de esa valoración concluir en que se actualiza la inexistencia de las operaciones celebradas por la empresa con diversos proveedores.

Además, señala que no existe disposición legal o reglamentaria que faculte al auditor para hacer del conocimiento del representante legal de la empresa o sus órganos de dirección los hechos y omisiones conocidos durante la revisión.

En el **décimo sexto** concepto de impugnación del escrito de alegatos la accionante sostiene que la resolución determinante recurrida es ilegal en virtud de que deriva de un requerimiento de información y documentación formulado al contador público registrado que se encuentra indebidamente fundamentado al no invocarse los preceptos legales que faculen a la demandada por razón de materia y territorio para iniciar ese tipo de revisión con el profesionista mencionado, como son el artículo 52-A, del Código Fiscal de la Federación y el 22, fracción XVI, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Refiere que conforme a lo previsto por el artículo 51, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo el Tribunal se encuentra obligado al estudio de las causales de anulación referentes a la competencia de la autoridad que emitió el acto combatido, así como sus antecedentes, y que tratándose de la revisión secuencial deben considerarse como antecedentes del acto combatido no solo los realizados durante el procedimiento de fiscalización iniciado al contribuyente sino también los actos llevados a cabo con el contador público registrado, pues la supuesta insuficiencia de la información que por él fue aportada redundó en el inicio de la revisión en contra de la empresa.

Asimismo, señala que los actos llevados a cabo de manera directa con el contador público registrado forman parte de los antecedentes del crédito fiscal combatido y, por tanto, deben formar parte del expediente administrativo ofrecido como prueba, de no ser así debe operar lo que al respecto sostuvo la Sala Superior de este Tribunal en la jurisprudencia VIII-J-2aS-80.

Sostiene en el **décimo octavo** concepto de impugnación del escrito de alegatos que la autoridad realizó una solicitud de información y documentos no indispensables para la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales transgrediendo el párrafo décimo sexto del artículo 16, Constitucional.

Manifiesta que la autoridad le requirió que proporcionara información de carácter personal como lo es el nombre, registro federal de contribuyentes, correos electrónicos y teléfonos del representante legal de la empresa y los integrantes del consejo de administración

sin que los artículos 42, fracción II y 48, del Código Fiscal de la Federación la faculten para realizar ese tipo de documentación.

Los conceptos de impugnación en análisis a juicio de este Órgano Colegiado son inoperantes por extemporáneos por un lado y por improcedentes por otro.

En efecto, los argumentos vertidos por la accionante en su escrito de alegatos, se consideran inoperantes, puesto que desde el escrito inicial de demanda la accionante tenía pleno conocimiento del contenido de la resolución impugnada, así como de los actos previos al dictado de la misma y como consecuencia los argumentos tendientes a desvirtuarlos debió formularlos en ese momento.

Lo anterior es así, puesto es ampliamente conocido, que los **alegatos** son las argumentaciones en donde se expone en forma metódica y razonada los fundamentos de hecho y de derecho sobre los méritos de la prueba aportada y el demérito de las ofrecidas por la contraparte, **es decir, reafirmar los planteamientos aportados a la contienda en el momento procesal oportuno**, esencialmente en la demanda o su ampliación o sus respectivas contestaciones, figura jurídica, que en nuestro sistema contencioso federal, encuentra su reconocimiento en el artículo 47, párrafo primero, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Asimismo, en términos del artículo 51, de la citada Ley, este Tribunal puede analizar de oficio, por ser de orden público, la **incompetencia** de la autoridad para dictar la resolución impugnada o para ordenar o tramitar el procedimiento de que derive la resolución, así como la ausencia total de fundamentación o motivación en dicha resolución, lo cual habrá de estudiarse en el momento de dictarse la sentencia definitiva.

Bajo esta tesitura, resulta válido jurídicamente expresado, que el demandante a través de un escrito presentado como **alegatos** o bajo cualquier expresión, fuera de las nominadas etapas procesales, demanda, ampliación, contestación, ampliación o **alegatos**, pero recibido en la Sala antes del dictado definitivo de la sentencia, que manifieste que la autoridad demandada no funda su **competencia** para dictar el acto originario de molestia, para tramitar el procedimiento o dictar el acto definitivo, para que vincule a este Órgano Jurisdiccional a su estudio y resolución, ya que dicho ocuso.

Por tanto, **atendiendo a que los razonamientos vertidos por la accionante en los conceptos de impugnación sexto, séptimo, décimo tercero y décimo octavo y que fueron resumidos al inicio del presente considerando no se encuentran encaminados a hacer valer cuestiones de competencia ni tampoco constituyen reiteraciones de los conceptos de impugnación hechos valer en el escrito inicial de demanda** es que estos se consideran **inoperantes por extemporáneos**, pues como se menciona este Órgano Jurisdiccional solo se encuentra constreñido a analizar los planteamientos dirigidos a hacer valer la incompetencia de la autoridad emisora del acto impugnado en el juicio contencioso administrativo o la indebida fundamentación de su competencia para emitirlo.

Apoya el anterior razonamiento la siguiente jurisprudencia:



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 2619/18-03-02-4



ALEGATOS. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA ESTÁ OBLIGADO A ESTUDIAR LOS ARGUMENTOS RELATIVOS A LA INCOMPETENCIA DE LA AUTORIDAD DEMANDADA, CUANDO ESA CUESTIÓN SE PLANTEA INCLUSO EN AQUELLOS. Los planteamientos dirigidos a hacer valer la incompetencia de la autoridad emisora del acto impugnado en el juicio contencioso administrativo o la indebida fundamentación de su competencia para emitirlo, por comprender una temática de estudio preferente, obligatorio y de orden público, pueden realizarse en la demanda o en su ampliación pero, de argumentarse en los alegatos, tales temáticas no pierden su carácter de estudio obligatorio, pues la intención de exponer los argumentos relativos a la competencia implica atraer la atención de la Sala Fiscal a un tópico que, de cualquier forma, habrá de estudiarse en la sentencia; esto, sin perjuicio de que si oficiosamente advierte que la autoridad es incompetente, pueda declarar la nulidad del acto impugnado, conforme a la facultad prevista en el artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.²⁸

Asimismo, es aplicable al caso la siguiente tesis:

INCOMPETENCIA DE LA AUTORIDAD.- PUEDE SER ALEGADA POR LA DEMANDANTE HASTA ANTES DEL DICTADO DE LA SENTENCIA DEFINITIVA.- Es ampliamente conocido, que los **alegatos** son las argumentaciones en donde se expone en forma metódica y razonada los fundamentos de hecho y de Derecho sobre los méritos de la prueba aportada y el demérito de las ofrecidas por la contraparte, es decir, reafirmar los planteamientos aportados a la contienda en el momento procesal oportuno, esencialmente en la demanda o su ampliación o sus respectivas contestaciones, figura jurídica, que en nuestro sistema contencioso federal, encuentra su reconocimiento en el artículo 47, párrafo primero, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Asimismo, en términos del artículo 51, del citado Texto Adjetivo, este Tribunal puede analizar de oficio, por ser de orden público, la **incompetencia** de la autoridad para dictar la resolución impugnada o para ordenar o tramitar el procedimiento de que derive la resolución, así como la ausencia total de fundamentación o motivación en dicha resolución, lo cual habrá de estudiarse en el momento de dictarse la sentencia definitiva. Bajo esta tesitura, resulta válido jurídicamente expresado, que el demandante a través de un escrito presentado como **alegatos** o bajo cualquier expresión, fuera de las nominadas etapas procesales, demanda, ampliación, contestación, ampliación o **alegatos**, pero recibido en la Sala antes del dictado definitivo de la sentencia, que manifieste que la autoridad demandada no funda su **competencia** para dictar el acto originario de molestia, para tramitar el procedimiento o dictar el acto definitivo, para que vincule a este Órgano Jurisdiccional a su estudio y resolución, ya que dicho curso, aún en el evento de ser presentado como **alegatos** y este haya sido desechado por extemporáneo, se tiene que la consecuencia procesal así decretada por el Magistrado Instructor, no puede alcanzar, en perjuicio de la parte demandante, el tema relativo a la **competencia** de la autoridad, cuando el mismo puede ser analizado aún de oficio por este Tribunal de lo Contencioso Federal y, en todo evento, el escrito así presentado, solamente podrá ser desechado por extemporáneo respecto de aquellos elementos que son materia de reiteración de lo alegado en la demanda inicial, ampliación a la misma o de sus contestaciones, a lo que únicamente le será aplicado, en estricto Derecho, el plazo para la formulación de los **alegatos** establecido en el precitado artículo 47, no así al tema de **competencia**.²⁹

²⁸ Registro digital: 2003214; Instancia: Segunda Sala; Décima Época; Materias(s): Administrativa; Tesis: 2a./J. 21/2013 (10a.); Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XIX, Abril de 2013, Tomo 2, página 1133; Tipo: Jurisprudencia

²⁹ VII-CASA-III-81; R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año V. No. 50. Septiembre 2015. p. 180

También son aplicables al caso por analogía las siguientes jurisprudencias:

CONCEPTOS DE IMPUGNACIÓN EXTEMPORÁNEOS. SON AQUÉLLOS QUE A PESAR DE HABERSE PODIDO PLANTEAR EN LA DEMANDA, SE HACEN VALER EN SU AMPLIACIÓN. En términos del artículo 210 del Código Fiscal de la Federación, la **ampliación** de la demanda procede: a) Cuando se impugne una negativa ficta; b) Cuando el acto principal del que derive el impugnado en la demanda, así como su notificación, cuando se le den a conocer en la contestación; c) Cuando el actor manifiesta no conocer el acto impugnado y es dado a conocer mediante la contestación de la demanda; y, d) Cuando en la contestación se introducen cuestiones no conocidas por el actor. Así, la **ampliación** de la demanda procede contra todos aquellos actos que son desconocidos por la actora y que les son dados a conocer a través o con motivo de la contestación de la demanda, por lo que en la **ampliación** la actora sólo podrá plantear como conceptos de anulación, argumentos tendientes a controvertir precisamente esos actos desconocidos. En este sentido, deben considerarse **inoperantes** por extemporáneos, los conceptos de impugnación expuestos en la **ampliación**, cuando a través de ellos, la actora pretenda controvertir actos que ya conocía, lo que se justifica, ya que la aludida institución procesal está limitada a determinados puntos específicos que constituyen su esencia y materia, sin que pueda servir para variar ilimitadamente la litis propuesta en la demanda.³⁰

AGRAVIOS INOPERANTES POR EXTEMPORÁNEOS. SON AQUELLOS CONCEPTOS DE NULIDAD QUE A PESAR DE HABERSE PODIDO PLANTEAR EN EL ESCRITO INICIAL DE DEMANDA, SE HACEN VALER EN EL DE AMPLIACIÓN. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 210 del Código Fiscal de la Federación, la **ampliación** de la demanda procede: a) Cuando se impugne una negativa ficta; b) Contra el acto principal del que derive el impugnado en la demanda, así como su notificación, cuando se le den a conocer en la contestación; c) Cuando el actor manifiesta no conocer el acto impugnado y es dado a conocer mediante la contestación de demanda; y, d) Cuando en la contestación se introducen cuestiones no conocidas por el actor. En conclusión la **ampliación** de la demanda procede contra todos aquellos actos que son desconocidos por el actor y que les son dados a conocer a través o con motivo de la contestación de la demanda; por lo cual, en una **ampliación** de demanda, sólo se pueden hacer valer como conceptos de anulación, los argumentos tendientes a controvertir cuestiones dadas a conocer por esa contestación; por lo que, si la actora controvierte actos que ya conocía, como es la orden de visita de la que deriva la resolución impugnada y la falta de fundamentación de esta última, a través de una **ampliación** de demanda, los argumentos son **inoperantes** por extemporáneos.³¹

Aunado a lo anterior **el concepto de impugnación expuesto por la demandante en el décimo sexto concepto de agravio de su escrito de alegatos** resulta inoperante por improcedente ya que conforme lo previsto en los artículos 42 y 52-A del Código Fiscal de la Federación, y con apoyo en los razonamientos contenidos en la tesis 1a. VI/2014 (10a.) de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro "**REVISIÓN DE GABINETE Y REVISIÓN DEL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS FORMULADOS POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO. LOS ARTÍCULOS 48 Y 52-A, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LAS PREVEN, REGULAN SITUACIONES ESPECÍFICAS EXCLUYENTES ENTRE SÍ**", la facultad de comprobación consistente en la revisión del dictamen de estados financieros que es ejercida con el contador público registrado que lo elaboró y la que lleguen a ejercer con el contribuyente dictaminado como tal, son autónomas e independientes entre sí, por dirigirse a sujetos diversos y tener objetos de revisión distintos.

³⁰ VII-J-2aS-68; R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año V. No. 45. Abril 2015. p. 101

³¹ VII-J-1aS-130; R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año IV. No. 41. Diciembre 2014. p. 36

Así entonces, si en el juicio contencioso administrativo la contribuyente actora esgrime conceptos de impugnación encaminados a controvertir la legalidad de la resolución impugnada, aduciendo presuntas ilegalidades cometidas por la autoridad fiscalizadora durante la revisión del dictamen de sus estados financieros, tales argumentos resultan inoperantes, al carecer de interés jurídico para cuestionar la legalidad de dicha facultad de comprobación.

Apoya el anterior razonamiento el siguiente precedente:

REVISIÓN DE DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS. SON INOPERANTES LOS CONCEPTOS DE IMPUGNACIÓN FORMULADOS POR EL CONTRIBUYENTE DICTAMINADO, ENCAMINADOS A CONTROVERTIR LA LEGALIDAD DE LA ACTUACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCALIZADORA DURANTE DICHA FACULTAD DE COMPROBACIÓN.- Conforme lo previsto en los artículos 42 y 52-A del Código Fiscal de la Federación, y con apoyo en los razonamientos contenidos en la tesis 1a. VI/2014 (10a.) de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro "REVISIÓN DE GABINETE Y REVISIÓN DEL **DICTAMEN** DE ESTADOS FINANCIEROS FORMULADOS POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO. LOS ARTÍCULOS 48 Y 52-A, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LAS PREVEN, REGULAN SITUACIONES ESPECÍFICAS EXCLUYENTES ENTRE SÍ", la facultad de comprobación consistente en la revisión del **dictamen** de estados financieros que es ejercida con el contador público registrado que lo elaboró y la que lleguen a ejercer con el contribuyente dictaminado como tal, son autónomas e independientes entre sí, por dirigirse a sujetos diversos y tener objetos de revisión distintos. Así entonces, si en el juicio contencioso administrativo la contribuyente actora esgrime conceptos de impugnación encaminados a controvertir la legalidad de la resolución impugnada, aduciendo presuntas ilegalidades cometidas por la autoridad fiscalizadora durante la revisión del **dictamen** de sus estados financieros, tales argumentos resultan inoperantes, al carecer de interés jurídico para cuestionar la legalidad de dicha facultad de comprobación.³²

SÉPTIMO. (SE REITERA) Análisis del cuarto concepto de impugnación de la demanda.

Manifiesta la promovente que debe declararse la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada y de la recurrida en virtud de que la autoridad exactora al momento de emitir la orden de revisión contenida en el oficio 500-51-00-00-2016-15034 de 12 de julio de 2016, aplicó de manera indebida la norma fiscal que en la especie resultan ser los artículos 38, fracción IV y 52-A, fracción II, del Código Fiscal de la Federación al no motivar debidamente dicha orden de revisión, pues no señala de manera clara el por qué considera que la información y documentación que facilitó el dictaminador no fue suficiente para observar la situación fiscal, lo cual la deja en un estado de incertidumbre jurídica al no contar con los elementos necesarios para realizar un debido juicio de legalidad del acto, siendo obligación de la auditora plasmar las razones que la llevaron a considerar que la documentación otorgada por el dictaminador eran insuficientes para resolver si cumplió debidamente con sus obligaciones fiscales, pues de la simple lectura de la

³² VIII-P-2aS-446; R.T.F.J.A. Octava Época. Año IV. No. 35. Junio 2019. p. 189

orden de revisión se podrá advertir que el dictaminador exhibió de forma completa la documentación requerida por la autoridad.

Refiere que si bien la facultad de comprobación es una facultad discrecional de las auditoras, no puede quedar al simple arbitrio injustificadamente de las autoridades sino que el inicio de la facultad de comprobación que establece el artículo 52-A, del Código Fiscal de la Federación debe de estar contenida en un acto administrativo debidamente fundado y motivado en el que se den a conocer al fiscalizado todos y cada uno de los elementos que se tomaron en cuenta para emitir el acto de molestia.

La representación jurídica de las autoridades al contestar la demanda sostiene que la emisión de la orden de revisión de gabinete en términos del artículo 42, del Código Fiscal de la Federación constituye un acto de autoridad que se ubica dentro de las facultades discrecionales y que si bien se rige por lo dispuesto por el artículo 52-A, fracción II, de dicho Código, la facultad con la que cuenta la autoridad para requerir directamente al contribuyente la información y documentos que estime convenientes para cerciorarse del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y para cumplir con el requisito de la debida motivación basta con que en la orden de revisión se identifique la información faltante, el tipo de contribución que generó la laguna de la información y el periodo cuya revisión no se pudo verificar, sin que sea necesario que la autoridad pormenore datos y anticipe algún posible incumplimiento en las obligaciones fiscales del contribuyente ya que este aspecto es propio de la resolución definitiva que en su momento llegara a dictarse.

Esta Sala Juzgadora considera **infundado** el concepto de impugnación en análisis.

De inicio es conveniente traer a la luz el contenido del artículo 52-A, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2016, cuya parte que interesa al caso es del tenor siguiente:

Artículo 52-A. *Cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen y demás información a que se refiere este artículo y el Reglamento de este Código, estarán a lo siguiente:*

I. *Primeramente se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen lo siguiente:*

a) *Cualquier información que conforme a este Código y a su Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.*

b) *La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público.*

c) *La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.*

La revisión a que se refiere esta fracción se llevará a cabo con el contador público que haya formulado el dictamen. Esta revisión no deberá exceder de un plazo de seis meses contados a partir de que se notifique al contador público la solicitud de información.

Cuando la autoridad, dentro del plazo mencionado, no requiera directamente al contribuyente la información a que se refiere el inciso c) de esta fracción o no ejerza directamente con el contribuyente las facultades a que se refiere la fracción II del presente artículo, no podrá volver a revisar el mismo dictamen, salvo cuando se revisen hechos diferentes de los ya revisados.

II. *Habiéndose requerido al contador público que haya formulado el dictamen la información y los documentos a que se refiere la fracción anterior, después de haberlos recibido o si éstos no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para conocer*

la situación fiscal del contribuyente, o si éstos no se presentan dentro de los plazos que establece el artículo 53-A de este Código, o dicha información y documentos son incompletos, las citadas autoridades podrán, a su juicio, ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.

...

Del numeral transcrito es posible advertir que cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen y demás información, primeramente, se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen cualquier información que conforme al Código y a su Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales, la exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público y la información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Asimismo se colige que, habiéndose requerido al contador público que haya formulado el dictamen la información y los documentos a que se refiere la fracción anterior, después de haberlos recibido o si éstos no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente, o si éstos no se presentan dentro de los plazos que establece el artículo 53-A de este Código, o dicha información y documentos son incompletos, las citadas autoridades podrán, a su juicio, ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.

Entonces, en el precepto normativo transcrito, por un lado, se prevé la facultad de la autoridad fiscal de requerir cierto tipo de información y documentación al contador público que presente un dictamen de estados financieros o al contribuyente cuando el dictamen respectivo se haya enviado con abstención de opinión, determinación negativa o con salvedades que tengan implicaciones fiscales y, por otro, prevé que aquélla podrá ejercer las facultades de comprobación directamente con el contribuyente, siempre que se hubiera realizado el aludido requerimiento al contador público que dictaminó estados financieros y que la información y documentación solicitadas, no se presenten en el plazo correspondiente; o las enviadas estuviesen incompletas; o bien se consideren insuficientes.

Ilustra lo expuesto la siguiente tesis:

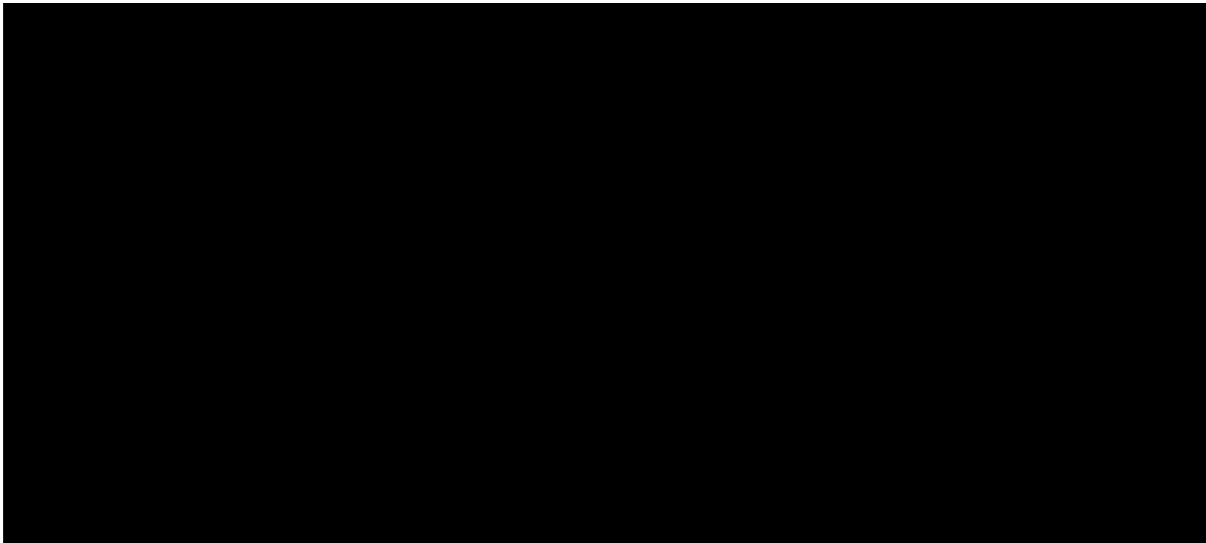
REVISIÓN DE DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS. LAS AUTORIDADES TRIBUTARIAS DEBEN SOLICITAR AL CONTADOR PÚBLICO QUE LO FORMULÓ, ANTES DE HACERLO AL CONTRIBUYENTE, LA INFORMACIÓN Y DOCUMENTOS NECESARIOS PARA EL EJERCICIO DE SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, SALVO EN LOS CASOS DE EXCEPCIÓN PREVISTOS POR EL ARTÍCULO 52-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Conforme al artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, cuando las autoridades tributarias en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen de estados financieros para efectos

fiscales, primeramente deberán requerir al contador público que lo formuló, cualquier información que conforme al citado código y a su reglamento debiera estar incluida en ellos, la exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales son propiedad del contador público, así como la información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones del contribuyente, salvo las excepciones que el propio precepto establece. Con tal disposición, el legislador constituyó un beneficio en favor de los contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros, pues de las consideraciones expresadas por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados en el dictamen de 13 de diciembre de 2002, que motivó las modificaciones al citado código, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 2004, dentro de ellas la adición del artículo 52-A, así se colige, dado que precisó: "No obstante, esta dictaminadora considera necesario el otorgar beneficios a los contribuyentes que hoy se encuentran obligados a dictaminar sus estados financieros por contador público registrado. Esto, en virtud de que dichos contribuyentes tienen a través del dictamen mayores y mejores sistemas de control que el resto de los contribuyentes. Así, se considera conveniente establecer que las autoridades fiscales, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, deban primero solicitar la información y documentación al contador público que dictamine antes de hacerlo directamente con el contribuyente."; de lo que se sigue que la autoridad fiscal, al ejercer las facultades de comprobación previstas en la fracción IV del artículo 42 del indicado código, debe solicitar al contador público que formuló el dictamen de estados financieros, antes de hacerlo al contribuyente, la información y documentos necesarios para tal fin, salvo en los casos de excepción previstos por el propio artículo 52-A.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO CIRCUITO.³³

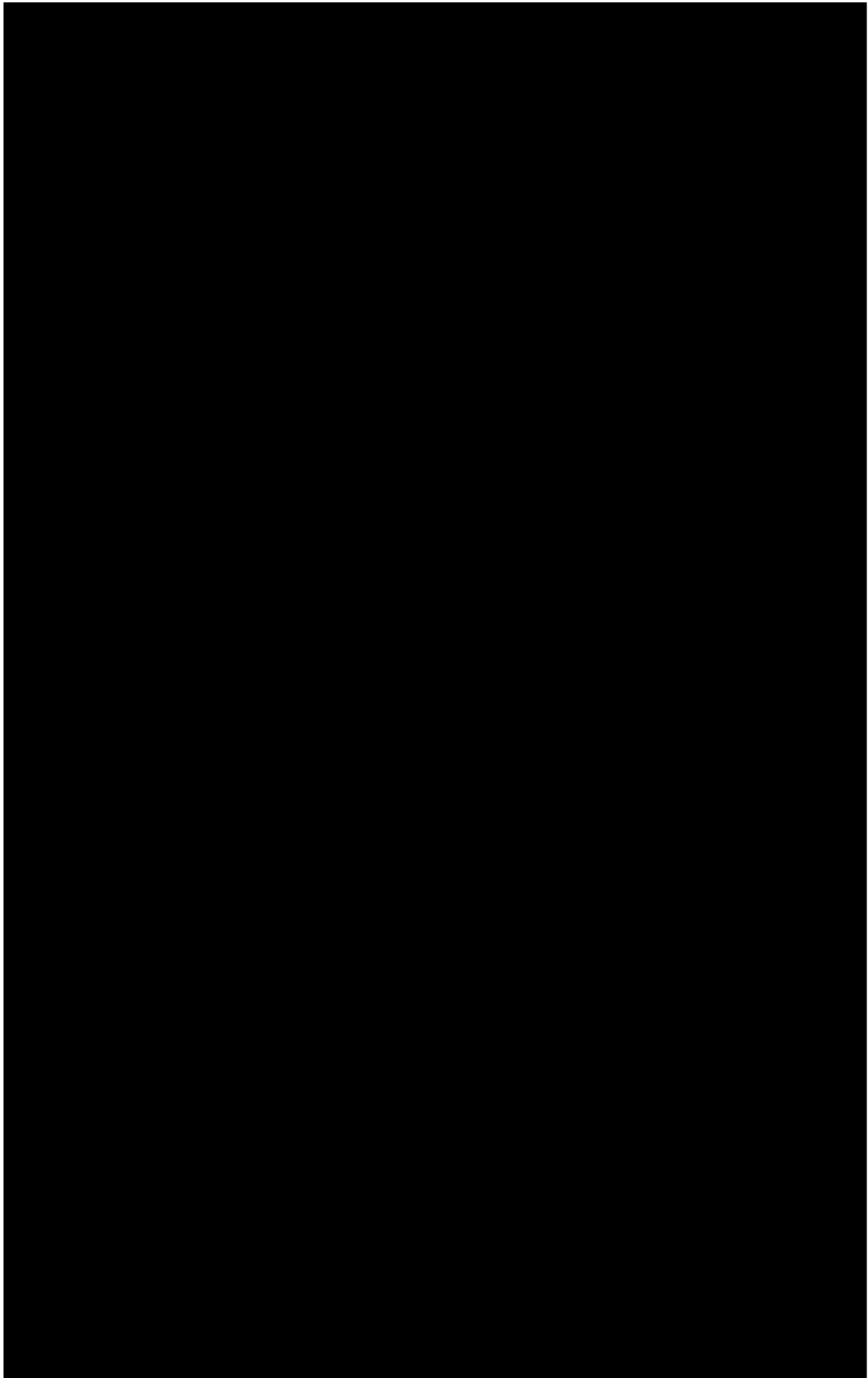
Ahora bien, a fin de esclarecer la cuestión planteada por la accionante es necesario reproducir el contenido del oficio 500-00-000-2016-15034, emitido el 12 de julio de 2016, por el Administrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal de Sinaloa "1", el cual tiene valor probatorio en términos de la fracción I, del artículo 46, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y obra agregado en copia de las fojas 316 a la 331 de autos, y de la literalidad siguiente:

...



SIN TEXTO

³³ Registro digital: 168553; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Novena Época; Materias(s): Administrativa; Tesis: XX.1o.96 A; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVIII, Octubre de 2008, página 2444; Tipo: Aislada



...

De lo digitalizado se advierte que el contador público registrado no proporcionó de forma completa la información y/o información soporte detallada, por lo que para que la autoridad contara con elementos que le permitieran tener conocimiento de la situación fiscal del contribuyente en materia de impuesto sobre la renta, impuesto empresarial a tasa única e impuesto al valor agregado del ejercicio de 01 de enero al 31 de diciembre de 2010 a efecto de ejercer las facultades de comprobación previstas en los artículos 42, párrafo primero fracciones II y IV y segundo del Código Fiscal de la Federación le solicita al contribuyente que exhiba la documentación e información que se indica en dicho oficio.

Una vez contrastado el contenido del oficio de referencia con el contenido del artículo 52-A, fracciones I y II, del Código Fiscal de la Federación, es posible concluir que el hecho de que el precepto citado señale como uno de los motivos para ejercer las facultades de comprobación directamente con el contribuyente, la insuficiencia de la información y documentación obtenidas del contador público, no implica necesariamente que la autoridad fiscal, para cumplir con el principio de legalidad previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, deba explicar con detenimiento y exhaustividad todas las razones que la llevaron a tomar tal decisión en el acto administrativo que emita.

Lo anterior es así, ya que no se debe perder vista que el análisis de la situación fiscal del contribuyente se encuentra en una etapa preliminar y la razón para iniciar la facultad de comprobación, a pesar de la existencia de un dictamen de estados financieros, es la ausencia de datos que demuestren fehacientemente el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por lo que sería incorrecto exigir a la autoridad fiscal un grado específico de descripción, ya que no podría otorgarla al ser información que ignora.

En ese sentido, si bien la atribución de revisión adquiere un carácter discrecional, ello tampoco significa que será una actividad arbitraria, sino potestativa y sujeta a reglas y principios constitucionales y legales; entre ellos, el de legalidad, al tratarse de actos de molestia, y a los lineamientos previstos en el Código Fiscal de la Federación y su reglamento para llevar a cabo revisiones de gabinete o visitas domiciliarias, además, si bien es cierto que el contador público funciona como coadyuvante en el análisis de la situación fiscal del contribuyente y su dictamen tiene presunción de validez, también lo es que la autoridad fiscal es quien tiene la facultad fiscalizadora y, por ende, el inicio de una revisión de gabinete o visita domiciliaria no implica la invalidez de tal dictamen, sino simplemente la decisión potestativa de obtener información adicional.

Por todo lo anterior válidamente podemos concluir que, el requisito de fundamentación y motivación del acto administrativo por el cual se inicia una facultad de comprobación directamente con el contribuyente se cumple citando las normas aplicables y mencionando las obligaciones fiscales o contribuciones que forman parte de la revisión, el periodo a verificar y, de manera genérica, el supuesto que se actualiza de los previstos en el referido artículo 52-A, fracción II, tal como sucedió en la especie.

En esa tesitura resulta claro que de la propia orden de revisión analizada, se desprende que la autoridad fiscal cumple con lo que prevé el artículo 52-A, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, en razón de que es clara en establecer que la documentación proporcionada por el contador público registrado era insuficiente para permitirle a la autoridad fiscal tener pleno conocimiento si la contribuyente actuante había cumplido con sus obligaciones, de tal manera que se debe de concluir en primer término que la enjuiciada, si respeto el procedimiento que establece el artículo en estudio, sin embargo al no ser suficiente la documentación proporcionada por el contador registrado, la autoridad válidamente podía proceder a ejercer directamente facultades de comprobación con la contribuyente en los términos de los artículos 42, fracciones II y IV y 48 del Código Fiscal de la Federación al actualizarse el supuesto de excepción al referido orden establecido en el artículo 52- A del multicitado Código, de ahí lo infundado del agravio que se analiza.

Apoya la conclusión alcanzada la siguiente tesis:

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. PARA QUE LA AUTORIDAD FISCAL PUEDA EJERCERLAS DIRECTAMENTE CON EL CONTRIBUYENTE, NO SE REQUIERE QUE EXPLIQUE CON DETENIMIENTO Y EXHAUSTIVIDAD LAS RAZONES QUE LA LLEVARON A TOMAR TAL DECISIÓN. El artículo 52-A, fracciones I y II, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2006 establece, por un lado, la facultad de la autoridad fiscal de requerir cierto tipo de información y documentación al contador público que presente un dictamen de estados financieros o al contribuyente cuando el dictamen respectivo se haya enviado con abstención de opinión, determinación negativa o con salvedades que tengan implicaciones fiscales y, por otro, prevé que aquélla podrá ejercer las facultades de comprobación directamente con el contribuyente, siempre que se hubiera realizado el aludido requerimiento al contador público que dictaminó estados financieros y que la información y documentación solicitadas: a) no se presenten en el plazo correspondiente; b) las enviadas estuviesen incompletas; o c) se consideren insuficientes. Ahora bien, el hecho de que el precepto citado señale como uno de los motivos para ejercer las facultades de comprobación directamente con el contribuyente, la insuficiencia de la información y documentación obtenidas del contador público, no implica necesariamente que la autoridad fiscal, para cumplir con el principio de legalidad previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, deba explicar con detenimiento y exhaustividad todas las razones que la llevaron a tomar tal decisión en el acto administrativo que emita; por ejemplo, describir cada papel de trabajo de la auditoría que no resultó convincente y los motivos para ello. Lo anterior es así, pues el análisis de la situación fiscal del contribuyente se encuentra en una etapa preliminar y la razón para iniciar la facultad de comprobación, a pesar de la existencia de un dictamen de estados financieros, es la ausencia de datos que demuestren fehacientemente el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por lo que sería incorrecto exigir a la autoridad fiscal un grado específico de descripción, ya que no podría otorgarla

al ser información que ignora. En ese sentido, si bien la atribución de revisión adquiere un carácter discrecional, ello tampoco significa que será una actividad arbitraria, sino potestativa y sujeta a reglas y principios constitucionales y legales; entre ellos, el de legalidad, al tratarse de actos de molestia, y a los lineamientos previstos en el Código Fiscal de la Federación y su reglamento para llevar a cabo revisiones de gabinete o visitas domiciliarias. Además, si bien es cierto que el contador público funciona como coadyuvante en el análisis de la situación fiscal del contribuyente y su dictamen tiene presunción de validez, también lo es que la autoridad fiscal es quien tiene la facultad fiscalizadora y, por ende, el inicio de una revisión de gabinete o visita domiciliaria no implica la invalidez de tal dictamen, sino simplemente la decisión potestativa de obtener información adicional. En conclusión, el requisito de fundamentación y motivación del acto administrativo por el cual se inicia una facultad de comprobación directamente con el contribuyente se cumple citando las normas aplicables y mencionando las obligaciones fiscales o contribuciones que forman parte de la revisión, el periodo a verificar y, de manera genérica, el supuesto que se actualiza de los previstos en el referido artículo 52-A, fracción II.³⁴

OCTAVO. (SE REITERA) Análisis del primer concepto de impugnación de la demanda.

Señala la parte actora que debe declararse la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada y de la recurrida pues la Administración Desconcentrada de Auditoría empleó la contabilidad de la empresa únicamente para establecer los montos totales de las deducciones para efectos de rechazarlas y repercutir esa consideración en el impuesto sobre la renta sin analizar debidamente los registros y documentación soporte con la cual se acredita que las operaciones se efectuaron en realidad y que son gastos indispensables a pesar de tenerlas a la vista en la revisión.

Manifiesta que, de las operaciones rechazadas con el tercero ***** ** *****
** ***** ** ***** **** ** ** ** por un importe de \$42,690,610.00 la cantidad de \$36´690,61.00 se encuentra registrada en la contabilidad en la cuenta mayor 430100 denominada "*****" mismas que se amparan con sus respectivas facturas que le fueron presentadas a la autoridad revisora por lo cual resulta completamente ilegal el rechazo, pues si se cumplió con los requisitos exigidos en la ley de la materia.

Refiere que la cantidad de \$36´690,61.00 proviene del pago de honorarios a la empresa mencionada por su asesoría y seguimiento del proceso judicial llevado a cabo para la liberación de cuentas bancarias y la autoridad consideró que no se demostró que las cuentas hayan sufrido algún aseguramiento ni que haya existido un proceso en su contra señalando además que no se proporcionaron los nombres de las personas que realizaron el servicio por cuenta del proveedor y la base sobre las cuales se determinó el precio de dicho servicio, sin embargo contrario a lo resuelto sí demostró la materialidad de la operación pues además de contar con la factura 0088 se presentó a la exactora el contrato de prestación de servicios y diversa documentación que lo demuestra.

Sostiene que el 02 de octubre de 2008 el Departamento del Tesoro de Estados Unidos agregó a la "lista negra" de compañías y personas supuestamente vinculadas al narcotráfico dentro de las que se encuentra la empresa actora, lo cual le trajo una serie de consecuencias y

³⁴ Registro digital: 2003991; Instancia: Primera Sala; Décima Época; Materias(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: 1a. CCI/2013 (10a.); Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XXII, Julio de 2013, Tomo 1, página 558; Tipo: Aislada

conflictos legales como fue el aseguramiento de cuentas bancarias como se demuestra con el oficio ***** emitido por la Subprocuraduría General de la República por el que se dictamina sobre una consulta planteada, por lo cual fue necesaria la contratación de los servicios profesionales de la empresa ***** ** ***** ** ***** ** ***** **
** ** ** misma que los asesoró y auxilió a salir de dichos problemas, y después de los trabajos efectuados por ésta se resolvió el no ejercicio de la acción penal y con el oficio ***** se puso a su disposición los montos contenidos en sus cuentas bancarias, sin que resulte óbice lo determinado por la autoridad en cuanto a que dicho oficio no especifica el contribuyente de que se trata pues en él se hace referencia a una averiguación previa la cual evidentemente está relacionada con ella.

Aduce que tampoco es óbice que la autoridad mencione que las probanzas aportadas son insuficientes y por ende no acredita que efectivamente recibió el servicio que ampara la factura 0088 de 15 de diciembre de 2010, toda vez que a la fecha en que se resolvió el no ejercicio de la acción penal en su contra es decir el 21 de septiembre de 2010 y a la fecha en que se levantó el aseguramiento de las cuentas bancarias esto es el 17 de junio de 2010 aún no se había celebrado el contrato de prestación de servicios aportado, debido a que la demandante pierde de vista que por el tipo de problemática que enfrentaba requería de atención urgente, por lo que primero se dio un contrato de palabra con la empresa comenzando con las gestiones necesarias, que una vez obteniendo el resultado descrito no quedaban ahí sus servicios, motivo por el cual se formalizó la relación con la firma del contrato, sostiene que ello se demuestra con la carta de 28 de enero de 2011 expedida por Banamex con la cual pone a su disposición el saldo de las cuentas bancaria.

Sostiene que por cuanto a que no proporcionó los nombres de las personas que realizaron el servicio por cuenta del proveedor por el transcurso del tiempo es que al momento de responder el cuestionario no contaba con dichos datos debido a que no recordaba el nombre de las personas físicas que los atendieron pues para ello dicho proveedor contaba con una razón social que lo respaldaba y la cual es la que facturaba aunado a que el trato directo se llevaba con el representante legal y la base por la cual se determinó el precio del servicio prestado se basó en el evidente estado de emergencia en que se encontraba al tener sus cuentas bancarias congeladas.

Aduce que la autoridad restó valor probatorio a los documentos presentados para acreditar la deducción en cantidad de \$6´000,000.00 derivada del arrendamiento de maquinaria y equipo a la empresa ***** ** ***** ** ***** ** ***** ** ***** ** ***** ** puesto que a su parecer no se demostró con las fotografías aportadas que la maquinaria se encuentre en las instalaciones de la contribuyente revisada ni la fecha cierta en que fueron tomadas, así como que las ordenes de trabajo de mantenimiento corresponden a la misma ya que

supuestamente no es posible identificar el nombre y/o características del equipo, sin embargo contrario a lo determinado por la autoridad sí demostró la materialidad de dicha operación puesto que además de las facturas 0072, 0075, 0076, 0079, 0080 y 0082 emitidas por el proveedor, se presentó el contrato de arrendamiento de maquinaria, convenio modificador ordenes de trabajo de mantenimiento y las fotografías de la maquinaria arrendada, puesto que en ningún momento la legislación vigente en 2010 prevé la obligación para deducir un gasto el contar con fotografías o demás documentos aparte de la factura y muchos menos que las mismas cuenten con fecha cierta, ni tampoco existe algún numeral que especifique qué deben contener las órdenes de trabajo.

Señala que no es óbice el hecho de que el Instituto Mexicano del Seguro Social mediante oficio ***** de 19 de diciembre de 2016 informó que no tenía antecedente de registro patronal en su base de datos a nombre de la empresa proveedora y que por tanto no tiene trabajadores registrados necesarios para prestar servicios, y que además no presentó su declaración informativa múltiple del ejercicio 2010, información anual de sueldos, salarios, conceptos asimilados, crédito al salario y subsidios, ni tampoco manifestó retenciones de impuesto sobre la renta por la prestación de un servicio personal subordinado, no implica que los comprobantes emitidos no sean aptos para comprobar la transacción que amparan pues de una interpretación del contenido de los artículos 31, del a Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2010, 29 y 29-A, del Código Fiscal de la Federación se desprende que su única obligación se restringe a verificar que el comprobante fiscal contenga los datos previstos en este último numeral sin que además se tenga que constatar que efectivamente el proveedor haya presentado correctamente sus declaraciones o en su caso que haya enterado los impuestos correspondientes o cumplido con sus obligaciones de seguridad social, dado que bata con que se cubran los requisitos señalados en dichos preceptos para que sea procedente la deducción.

Asimismo, sostiene que respecto a que supuestamente ***** ** ***** ** ***** ** ***** ** ***** se encuentre publicado de manera definitiva como un contribuyente que ha estado emitiendo comprobantes sin contar con activos, persona, infraestructura y capacidad material directa o indirectamente para prestar los servicios que amparan los comprobantes en términos de lo dispuesto por el artículo 69-B, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación en nada afecta a la deducción realizada por ella, aunado a que opuesto a lo señalado por la autoridad en el año 2008 le vendió ciertos activos a dicha empresa tal y como consta en el contrato y factura respectivos con lo cual se demuestra que la misma si contaba con elementos materiales para prestar las operaciones rechazadas.

Expone que la autoridad rechaza sin la debida motivación y fundamentación la deducción realizada en cantidad de \$4´440,000.00 derivada del pago de honorarios a la empresa ***** ***** ** ***** ***** ** ***** gasto debidamente registrado en su contabilidad y amparado con las facturas 0501, 0502, 0514 y 0515 que le fueron presentadas a la autoridad revisora junto con el contrato respectivo, por lo cual resulta ilegal su rechazo al cumplir con los requisitos exigidos por la ley de la materia, sin que sea suficiente que la autoridad sostenga que carece de elementos necesarios que acrediten la efectiva realización de los servicios debido a que no comprobó que se cumplieran con las cláusulas del contrato y la indispensabilidad del servicio contratado pues el cumplimiento o incumplimiento de las cláusulas del contrato solo compete a las partes que intervinieron máxime cuando se trata de cláusulas que no son esenciales

para el tipo de acuerdo llevado a cabo y en cuanto al nombre de las personas sí los proporciono o no el proveedor en nada afecta al servicio prestado aunado a que por el transcurso del tiempo al momento de responder el cuestionario no recordaba los nombres de las personas físicas que le atendieron pues para ello dicho proveedor contaba con una razón social que lo respaldaba y la cual es la que facturaba aunado a que el trato directo se llevaba con el representante legal y por cuanto hace a la base por la cual se determinó el precio del servicio prestado se basó en el evidente estado de emergencia en que se encontraba al tener sus cuentas bancarias congeladas.

Manifiesta que dado el estado de emergencia en el que se encontraba atendiendo a la existencia de una averiguación previa fue necesaria la contratación de los servicios profesionales del proveedor ***** ** ***** mismo que los asesoró y auxilió en dichos problemas con apoyo de la empresa ***** ** ***** ** ***** la cual se enfocó en el destrabe de las cuentas bancarias lo cual se obtuvo consiguiendo además que fuera exonerada de la acción penal enderezada en su contra sin que sea óbice que la exactora manifiesta que ***** ** ***** ***** al encontrarse en liquidación y haber presentado su declaración para efectos de impuesto sobre la renta del ejercicio 2010 en ceros se demuestre que dicho tercero no celebró operación alguna durante ese ejercicio, ni presentó declaración informativa múltiple del ejercicio 2010, información anual de sueldos, salarios, conceptos asimilados, crédito al salario y subsidios, ni tampoco manifestó retenciones de impuesto sobre la renta por la prestación de un servicio personal subordinado, no implica que los comprobantes emitidos no sean aptos para comprobar la transacción que amparan pues de una interpretación del contenido de los artículos 31, del a Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2010, 29 y 29-A, del Código Fiscal de la Federación se desprende que su única obligación se restringe a verificar que el comprobante fiscal contenga los datos previstos en este último numeral sin que además se tenga que constatar que efectivamente el proveedor haya presentado correctamente sus declaraciones o en su caso que haya enterado los impuestos correspondientes o cumplido con sus obligaciones de seguridad social, dado que basta con que se cubran los requisitos señalados en dichos preceptos para que sea procedente la deducción, aunado a que si bien es cierto la empresa ***** ***** ** ***** se encuentra en liquidación también lo es que fue hasta el 11 de septiembre de 2013 que presentó el aviso de inicio de liquidación por lo que evidentemente en el ejercicio 2010 si se encontraba en operación.

La autoridad al **contestar la demanda** sostiene que los agravios de la accionante son infundados para lograr que se declare la ilegalidad de la resolución controvertida pues la autoridad resolutora resolvió con base en las disposiciones jurídicas aplicables al caso concreto.

Refiere que, al no tener la información idónea, la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Sinaloa "1" se encontró impedida para acreditar la existencia de las

deducciones por importe de \$41 '130,610.00 toda vez que la accionante no demostró que se trate de servicios que le fueron prestados, pues no demostró que se trate de operaciones reales ni la estricta indispensabilidad de los gastos efectuados por el supuesto servicio prestado.

Manifiesta que la actora no demostró que haya cumplido a cabalidad con los requisitos para tener por debidamente acreditado el impuesto al valor agregado ya que no cumplió con los requisitos establecidos en el artículo 5, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para efectos de determinar que dicho gasto resultaba estrictamente indispensable.

Así también sostiene que una vez que un contribuyente se encuentra publicado en la lista prevista en el artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación los efectos generales que producirá ello es que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por dicha contribuyente no producen ni produjeron efecto fiscal alguno, independientemente del ejercicio fiscal en que dichos comprobantes fiscales se hayan emitido, correspondiendo entonces al particular allegar los elementos necesarios a fin de generar convicción de la realización de las operaciones.

Este Órgano Jurisdiccional considera infundado el concepto de impugnación en análisis en razón de las consideraciones siguiente.

De la resolución recurrida impugnada en el presente juicio contencioso contenida en el oficio 500-51-00-07-02-2017-0027334, emitida el 16 de noviembre de 2017, por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Sinaloa "1" del Servicio de Administración Tributaria, mediante la cual, se determinó a cargo de la parte actora un crédito fiscal en cantidad de \$91 '885,873.93 y que obra a agregada a fojas 205 a 315 de autos, es posible advertir en el apartado identificado como B) relativo a las deducciones que la contribuyente revisado manifestó en el periodo revisado *-01 de enero de 2010 a 31 de diciembre de 2010-* deducciones por importe de \$278,111,012.00 en su declaración complementaria por dictamen presentada el 30 de enero de 2012 de las cuales observa que fueron deducidas indebidamente un importe de \$47 '130,610.00 por tratarse de operaciones celebradas con los terceros ***** **
***** ** ***** ** ***** **** * ***** ***** ***** **
***** ***** ** ***** por concepto de pago por la obtención del no ejercicio de la acción penal y por el aseguramiento de las cuentas y renta de maquinaria, así como de honorarios, respectivamente, pues la contribuyente revisada no demostró que las operaciones correspondieran a transacciones y eventos efectivamente realizados.

En efecto, se determinó por parte de la fiscalizadora que de la revisión practicada a la balanza de comprobación, así como a los registros contables consistentes en pólizas de registro y su documentación comprobatoria anexa a las mismas consistentes en facturas expedidas por los proveedores mencionados a favor de ***** ***** ***** ***** ** ***** y estados de cuenta bancarios de las cuentas ***** * ***** , ambas abiertas en la institución de Crédito ***** , S.A., cuenta ***** abierta en la institución de Crédito ***** *****
***** cuenta ***** abierta en la institución de Crédito ***** todas suscritas a su nombre, así como de los contratos de intermediación al amparo de los cuales proporciona estados de cuenta bancarios en diversas instituciones todos correspondientes al ejercicio revisado y demás documentación proporcionada mediante escrito libre de 07 de diciembre de 2016 conoció

que la contribuyente revisada celebró operaciones por un importe de \$47´130,610.00 con los terceros ***** ** ***** ** ***** ** ***** ** ***** * *****
***** ** ***** **** ** ***** de las cuales un importe de \$41´130,610.00 se encuentran registradas dentro de la cuenta denominada "***** **" y un importe de \$6´000,000.00 se encuentra registrada en cuenta denominada "***** *****" y amparadas con comprobantes fiscales emitidos por esos proveedores de las cuales procede su rechazo, sin que la contribuyente revisada demostrara que esas operaciones corresponden a transacciones y eventos efectivamente realizados.

Las facturas analizadas por la autoridad se detallan a continuación:

Atento a lo anterior esta Sala advierte que las razones expuestas por la autoridad demandada para rechazar las deducciones de la actora fueron medularmente las siguientes:

A) Comprobantes expedidos por *** ** ***** ** *******
**** ***** ****

- Respecto de lo honorarios pagados por el no ejercicio de la acción penal y por el desaseguramiento de las cuentas la contribuyente solo aportó los contratos de prestación de servicios y el oficio ***** de 23 de septiembre de 2010 el cual tiene como asunto “Se remite dictamen NEAP autorizado y expediente de la aver. prev. que se indica” documentales que una vez analizadas observó que el oficio no especifica de que contribuyente se trata y la información que se remite en el oficio no proporcionada.
- La contribuyente en su escrito de 07 de diciembre de 2016 manifestó que el servicio consistió en asesoría y seguimiento del proceso judicial llevado a cabo por el desaseguramiento de cuentas y que después de varias aclaraciones por parte de los abogados fueron liberadas, sin embargo, no proporcionó la información y documentación que ampare y/o acredite el congelamiento de dichas cuentas, ni las demandas, juicios y sentencias que se llevaron a cabo durante dicho proceso judicial, ni tampoco el nombre de las personas que realizaron el servicio por cuenta de la contribuyente ***** ** ***** ** ***** ** ***** ** ***** y la base sobre las cuales se determinó el precio de dicho servicio.
- Tampoco proporcionó la forma en que fueron pagados dichos servicios, por lo que no se cercioró de que las operaciones correspondieran a transacciones y eventos efectivamente realizados, no demostró que efectivamente se llevaron a cabo las operaciones, motivo por el cual al no contar con las documentales que acrediten la efectiva realización de las mismas no es posible que se pronuncie sobre la estricta indispensabilidad de los gastos efectuados.
- Por cuanto hace a los servicios recibidos por ***** ** ***** ** ***** ** ***** ** ***** por concepto de renta de maquinaria proporcionó contrato de arrendamiento, ordenes de trabajo de mantenimiento y fotografías de la supuesta maquinaria arrendada, sin embargo, de su análisis específicamente del contrato de arrendamiento observó que en ninguna parte del mismo se relaciona el tipo de maquinaria arrendada y sus características donde se pueda apreciar y demostrar que corresponden a las señaladas en las fotografías.
- Las fotografías no contienen evidencia de que esa maquinaria se encuentre en las instalaciones de la contribuyente revisada, ni la fecha cierta en que fueron tomadas, así como que las ordenes de trabajo de mantenimiento corresponden a la misma ya que no es posible identificar el nombre y/o características del equipo que manifiesta en dichas ordenes con las imágenes del equipo que contiene o revelan las fotografías por lo que dan lugar a concluir que fueron tomadas en cualquier momento.
- Tampoco proporcionó el soporte que ampare la forma en que fueron pagados los servicios por la renta de maquinaria, por lo que no se cercioró de que las operaciones correspondieran a transacciones y eventos efectivamente realizados, con lo cual no se demuestra que corresponden a operaciones que efectivamente se hayan llevado a cabo.
- Del análisis a la información que obra en el expediente administrativo abierto a nombre de la contribuyente ***** ** ***** ** ***** ** ***** ***** ** ***** conoció que mediante oficio ***** de 19

de diciembre de 2016, emitido por el Subdelegado del Instituto Mexicano del Seguro Social no se tiene antecedente de registro patronal en su base de datos a nombre de dicha contribuyente, con lo cual considera que no cuenta con registro patronal ni trabajadores correspondientes al centro de trabajo en donde le correspondería haber registrado a los trabajadores necesarios para estar en posibilidad de prestar los servicios a los contribuyentes a los cuales emitió comprobantes fiscales.

- Así también conoció que ***** ** ***** ** ***** ** ***** **
** **** no presentó la Declaración Informativa Múltiple del ejercicio 2010, Información Anual de Sueldos, Salarios, Conceptos Asimilados, Crédito al Salario y Subsidios para el Empleo, por lo que no manifestó trabajadores, ni tampoco retenciones de impuesto sobre la renta por la prestación de un servicio personal subordinado, razón por la cual considera que no cuenta con personal para prestar los servicios del no ejercicio de la acción penal y por el desaseguramiento de las cuentas y renta de maquinaria.
- El tercero ***** ** ***** ** ***** ** ***** ** ***** se encuentra publicado de manera definitiva como contribuyente que ha estado emitiendo comprobantes sin contar con activos, personal, infraestructura y capacidad material directa o indirectamente para prestar los servicios que amparan tales comprobantes, en términos de lo dispuesto en el artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación.

B) Comprobantes expedidos por *** ***** **
***** ** *******

- Respecto de los comprobantes expedidos por la contribuyente para efectos de amparar los servicios por concepto de honorarios proporcionó únicamente contrato, mismo que una vez analizado se observa que, en la cláusula tercera tercer párrafo cita que la asesora hará saber por escrito a la asesorada el nombre de las personas, el puesto y la cuota por hora que devenga cada elemento, sin embargo al solicitarle la información con respecto al perfil de los prestadores de los servicios, así como la base sobre las cuales se efectuaron los cálculos de los importes facturados por los servicios de honorarios y la relación del número de personas que los prestaron manifestó que cuando contrataron los servicios no solicitaron dicha información y que no se realizó ningún calculo, por lo que no existe la certeza de que los servicios se hayan llevado a cabo toda vez que carece de elementos necesarios que acrediten la efectiva realización de los servicios por honorarios, y tampoco es posible que se pronuncie respecto de la estricta indispensabilidad de los gastos efectuados toda vez que no proporcionó la documentación comprobatoria de sus registros contables que permita determinar la veracidad del gasto efectuado y su forma de pago, a fin

de conocer la naturaleza del servicio prestado y estar en condiciones de determinar si es o no un gasto estrictamente indispensable para los fines del objeto social de la empresa de conformidad con el artículo 31, primer párrafo, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2010.

- Asimismo, la autoridad conoció que ***** se encuentra en liquidación total de activos y presenta su declaración anual para efectos del impuesto sobre la renta del ejercicio 2010 en ceros, situación que demuestra que durante el ejercicio fiscal revisado no celebró operaciones y por lo tanto al no haber manifestado activos considera que no cuenta con ellos para prestar los servicios de honorarios por los que emitió los comprobantes a *****
- Además, la fiscalizadora conoció que ***** no presentó la Declaración Informativa Múltiple del ejercicio 2010, Información Anual de Sueldos, Salarios, Conceptos Asimilados, Crédito al Salario y Subsidios para el Empleo, por lo que no manifestó trabajadores, ni tampoco retenciones de impuesto sobre la renta por la prestación de un servicio personal subordinado, razón por la cual considera que no cuenta con personal para prestar los servicios de honorarios.

Al resolver el recurso de revocación promovido por la contribuyente la autoridad resolutora determinó que la autoridad fiscalizadora sí señaló debidamente las razones y motivos por los cuales rechazó las deducciones respecto de los gastos de operación realizados con los proveedores ***** en virtud de no existir elementos fehacientes que acrediten que efectivamente la contribuyente recibió los servicios que supuestamente originaron los gastos que se pretende deducir, pues corresponden a operaciones inexistentes y en consecuencia no califican como una deducción autorizada de las que establece el artículo 29, primer párrafo, fracciones I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX, X y XI, primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2010.

Así también determinó que la autoridad fiscalizadora válidamente concluyó que no existe materialidad de dichas operaciones tratándose actos simulados por no acreditar la efectiva realización de la operación teniéndolas por inexistentes de conformidad con lo establecido en los artículos 2180, 2181 y 2182 del Código Civil Federal, por lo tanto dichas operaciones no producen efecto fiscal alguno y no se consideran objeto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta razón por la cual la autoridad procedió a su rechazo.

Aunado a lo anterior resolvió que de la copia simple del contrato de prestación de servicios celebrado el 02 de diciembre de 2010 con el proveedor ***** y del oficio ***** de 21 de septiembre de 2010 emitido por la Procuraduría General de la Republica en donde se resuelve el no ejercicio de la acción penal no acreditan el servicio que ampara la factura 0088 pues a la fecha en que se resolvió el no ejercicio de la acción penal en contra de la recurrente que fue el 21 de septiembre de 2010 aún no se había celebrado el contrato de prestación de servicios entre ella y el supuesto proveedor, ya que éste se celebró el 02 de diciembre de 2010, es decir, más de dos

meses posteriores, misma situación del levantamiento del aseguramiento de las cuentas bancarias de la contribuyente que fue el 17 de junio de 2010.

Ahora bien, una vez relatados los motivos expuestos por las autoridades demandadas en las resoluciones impugnadas tenemos que la parte actora aduce que las operaciones rechazadas celebradas con los terceros ***** ** ***** ** ***** ** ***** ** ***** ** ***** * ***** ***** ***** ***** ***** ** ***** ***** se encuentran registradas en la contabilidad mismas que se amparan con sus respectivas facturas que le fueron presentadas a la autoridad revisora por lo cual resulta completamente ilegal el rechazo, pues sí se cumplió con los requisitos exigidos en la ley de la materia, exhibiendo para acreditar su dicho diversas documentales las cuales también ofreció ante las autoridades demandadas, documentales que se enlistan a continuación:

- Copia simple de los contratos de Prestación de Servicios con las empresas *****
***** ** ***** ** ***** ** ***** ** ***** ** ***** * *****
***** ** ***** ***** ** ***** (fojas 145 a 148 y 383 a 387 de autos)
- Copia simple del contrato de arrendamiento de maquinaria con la empresa
***** ** ***** ** ***** ** ***** ** ***** ** ***** ** ***** así como el
contrato modificatorio (fojas 149 a 152 y 153 a 167 de autos)
- Fotografías de maquinaria y copias de bitácora. (fojas 79 a 160 del expediente administrativo)
- Copia simple de las facturas 0501, 0502, 0514 y 0515 expedidas por *****
***** ** ***** ***** ** ***** cuyos conceptos son honorarios
correspondientes a los meses de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio,
agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2010, así como honorarios
del licenciado ***** ***** ** *** ***** ***** en cantidades de
\$4'210,000.00, \$510,400.00, 382,800.00 y \$46,400.00 (ver fojas 191 a 194 de
autos)
- Copia simple de la factura 088 expedida por ***** ** ***** **
***** ** ***** ***** ** ***** cuyo concepto es pago por la obtención del no
ejercicio de la acción penal y por el desaseguramiento de las cuentas (foja 174 de
autos)
- Copia simple de las facturas 0072, 0075, 0076, 0079, 0080 y 0082 expedidas por
***** ** ***** ** ***** ** ***** ***** ** ***** cuyos conceptos
son renta de maquinaria por el mes de agosto, septiembre, octubre, noviembre,
enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio y diciembre de 2010. (fojas 168 a
173 de autos)
- Copia simple de carta emitida por la institución bancaria ***** de 28 de
septiembre de 2011.

- Copia simple de parte del oficio ***** emitido por la Subprocuraduría de Investigación Especializada en Delincuencia Organizada de la Procuraduría General de la Republica de 21 de septiembre de 2010. (fojas 176 a 184 y 185 a 190 de autos)
- Copia simple del oficio ***** por el cual se remite el dictamen NEAP autorizado y el expediente de la averiguación previa ***** (foja 170 de autos)
- Copia simple del contrato de Compraventa de Activos de 31 de diciembre de 2008, así como copia simple de la factura 36419. (fojas 132 a 144 de autos)
- Aviso de liquidación de la empresa ***** ** ***** **
** ***** (foja 195 de autos)

Las documentales recién descritas, serán valoradas conforme a lo dispuesto por el artículo 46, fracciones I y III de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, al tratarse de documentales públicas y privadas.

A juicio de esta Sala, resulta legal lo resuelto por las autoridades demandadas en el sentido de que son insuficientes las documentales anteriores que exhibió como prueba la demandante a efectos de desvirtuar los motivos tomados en cuenta por la autoridad fiscalizadora para realizar el rechazo de deducciones y acreditamiento.

Lo anterior es así, por que la parte actora pierde completamente de vista que no basta para que una deducción sea tipificada como tal, para aplicar la misma, que existan comprobantes fiscales que cumplan con los requisitos establecidos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, sino que además deberá cumplir una serie de requisitos fiscales, como lo es que se encuentren soportada con documentación comprobatoria y que la misma reúna los requisitos fiscales para aplicar la deducción por concepto de deducción autorizada.

Ello es así pues, si bien es cierto que se puede acreditar presuntivamente el cumplimiento de los requisitos que las disposiciones fiscales establecen para efectos de considerar que las erogaciones amparadas en las facturas puedan ser consideradas para efectos del impuesto sobre la renta e impuesto empresarial a tasa única, y como acreditables para efectos del impuesto al valor agregado, también cierto es que ello no da lugar a que la autoridad fiscalizadora admita de manera automática la veracidad de los datos consignados en dichos documentos, en tanto que aceptar tal situación, haría nugatoria las facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

En efecto, debemos de señalar que los documentos como las facturas son simplemente elementos que permitirán posteriormente que se verifiquen los demás componentes que requiere la ley para que un gasto sea considerado como una deducción o un acreditamiento, es decir, es necesario acreditar otros requisitos de fondo, como lo es que sea un gasto que derive de operaciones que realmente fueron realizadas, por lo que el que se haya hecho constar en un simple documento no llevan a la convicción de que en el caso se esté realizando una actividad gravada para efectos del impuesto sobre la renta, impuesto empresarial a tasa única e impuesto al valor agregado, ni que las operaciones ahí descritas realmente se hubiesen realizado.

De ese modo, si bien es cierto que la factura puede amparar un gasto, ello no lo vuelve deducible o acreditable en automático, como infundadamente lo pretende hacer creer la demandante, ya que se deberá soportar la operación en su conjunto, es decir, que efectivamente se realizó el gasto, se prestó el servicio o se adquirieron las mercancías y que éstos corresponden a los autorizados como deducibles por la ley, lo que implica una serie de pasos subsecuentes que se deben llevar a cabo para estar ante un gasto estrictamente indispensable para el desarrollo de su actividad y por ende que sea acreditable o deducible.

En virtud de ello, los documentos fiscales, son válidos si cumplen con los requisitos de forma inherentes a él, por lo que no se puede cuestionar su validez como documento por cuestiones ajenas al contribuyente, más esto sólo es uno de los supuestos para que un gasto pueda ser considerado como deducible o acreditable, ya que una cosa es el comprobante - *documento físico o electrónico*- y otro el gasto o erogación, así como la operación, la cual no puede ser calificada por el simple documento, sino que debe tener un soporte real, ello es, que la operación corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes que realmente se hubiesen realizado.

Por lo tanto, el hecho de que las facturas cumplan con los requisitos establecidos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, no implica que proceda de forma automática la deducción o el acreditamiento efectuado por la parte actora, pues la autoridad fiscalizadora al advertir *–como en la especie aconteció–* por diversos medios que la operación a que se refiere la factura es inexistente, está en posibilidad de desconocer el efecto fiscal que el contribuyente pretende con dicho documento.

Resulta aplicable la siguiente Jurisprudencia:

COMPROBANTES FISCALES. EL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 29 Y 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO OBLIGA A LA AUTORIDAD A RECONOCER DE FORMA AUTOMÁTICA EL EFECTO FISCAL QUE CON ESTOS SE PRETENDE.- La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. CLXXX/2013, definió 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; es decir, su función es dejar constancia documental fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Sin embargo, la autoridad está facultada para verificar si ese soporte documental (factura) efectivamente consigna un hecho gravado por una contribución. En este sentido, el que no sea cuestionado el comprobante fiscal respecto a los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, no implica que proceda de forma automática, por ejemplo, el acreditamiento o la devolución solicitada con base en este, pues la autoridad al advertir por diversos medios que la operación a que se refiere la factura es inexistente, está en posibilidad de desconocer el efecto fiscal que el contribuyente pretende con dicho documento, ya sea acumulación de ingreso o deducción, pues no existe el hecho gravado por la contribución. En este sentido, el valor probatorio de una factura,

siempre quedará sujeto a las facultades de comprobación de la autoridad, quien determinará si procede el efecto fiscal que el contribuyente le atribuye.³⁵

También cobra aplicación el siguiente criterio sostenido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

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 a la deducción o al acreditamiento que se pretenda efectuar; sin embargo, ello no conlleva a que se trate de un solo aspecto, sino que existen diferencias al respecto, principalmente, de medio a fin.³⁶*

En ese sentido, tenemos que a efectos de demostrar la materialización de las operaciones que supuestamente celebró con los proveedores antes referidos, no resultan suficientes las facturas y demás documentación contable aportados por la actora dentro del procedimiento de fiscalización y en la instancia de recurso de revocación, sino que para tal efecto era necesario e indispensable que allegara los elementos con los que demostrara que las operaciones ahí amparadas realmente se habían realizado.

En esta tesitura procederemos a analizar las documentales descritas en conjunto con los argumentos vertidos por la accionante en su demanda y que fueron resumidos al inicio del presente considerando.

Como primer elemento probatorio tenemos que la accionante exhibe copia simple de las facturas 0501, 0502, 0514 y 0515 expedidas por ***** ** *****
**** ** **** cuyos conceptos son honorarios correspondientes a los meses de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2010, así como honorarios del licenciado ***** ** *** ***** **** en cantidades de \$4'210,000.00, \$510,400.00, 382,800.00 y \$46,400.00, así como las facturas 0072, 0075, 0076, 0079, 0080, 0082 y 088 expedidas por ***** ** ***** ** ***** ** *****
** **** cuyos conceptos son renta de maquinaria por el mes de agosto, septiembre, octubre, noviembre, enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio y diciembre de 2010, así como pago

³⁵ VIII-J-1aS-52; R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 27. Octubre 2018. p. 103

³⁶ Época: Décima Época; Registro: 2003829; Instancia: Primera Sala; Tipo de Tesis: Aislada; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Libro XXI, Junio de 2013, Tomo 1; Materia(s): Administrativa; Tesis: 1a. CXCVII/2013 (10a.); Página: 601

por la obtención del no ejercicio de la acción penal y por el desaseguramiento de las cuentas en cantidades de \$580,000.00, \$580,000.00, \$580,000.00, \$580,000.00, \$4'060,000.00, \$580,000.00 y \$42,561,107.60 de los cuales si bien se observa que efectivamente fueron expedidos por los proveedores mencionado a nombre de la contribuyente actora, sin embargo, como se mencionó el párrafos precedentes, su sola exhibición es insuficiente para acreditar la existencia y materialización de los servicios que amparan.

Apoya a lo anterior el siguiente precedente:

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.³⁷

En efecto, 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

³⁷ VIII-P-1aS-576; R.T.F.J.A. Octava Época. Año IV. No. 34. Mayo 2019. p. 296

contenido de las operaciones detalladas, por ello la hoy actora exhibió además de los comprobantes descritos copia simple de los contratos de Prestación de Servicios con las empresas ***** ** ***** ** ***** ** ***** ** ***** ** *****
***** ** ***** ** ***** así como copia simple del contrato de arrendamiento de maquinaria con la empresa ***** ** ***** ** *****
***** ** ***** y el contrato modificatorio de este, sin embargo, esta Sala considera que los mismos tampoco son suficientes para demostrar la materialidad de las operaciones amparadas en las facturas que estos proveedores expidieron a favor de la actora.

Previamente, a manera de referencia es necesario identificar que es un contrato; en efecto, de acuerdo al Diccionario Jurídico Mexicano de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los contratos como actos jurídicos, son los *"sucesos que el derecho toma en cuenta para atribuirles efectos jurídicos destaca el acto o negocio jurídico que es una manifestación exterior de la voluntad bilateral o unilateral, cuyo fin es engendrar con apoyo en una norma jurídica o en una institución jurídica en contra o en favor de una o varias personas un estado, es decir una situación jurídica permanente y general o por el contrario un efecto de derecho limitado consistente en la creación, modificación o extinción de una relación jurídica"*³⁸.

Con base a lo anterior, se entiende que un contrato es un acuerdo de voluntades que crea o transmite derechos y obligaciones a las partes que lo suscriben, es un tipo de acto jurídico en el que intervienen dos o más personas y está destinado a crear derechos y generar obligaciones, y que versará sobre cualquier materia no prohibida.

Así, los elementos del contrato son los **elementos de existencia y de validez:**

Elementos de existencia.

Consentimiento. Se entiende como la voluntad manifiesta (ya sea de carácter tácito o expreso) de un mínimo de dos individuos para aceptar y reconocer obligaciones y derechos de diversa índole. Respecto a un contrato, el consentimiento es la conformidad que las partes involucradas expresan en relación a sus contenidos.

Objeto que pueda ser materia de contrato. El objeto del acto jurídico es el contenido del mismo, la posibilidad física del objeto, se deduce de esto que el objeto debe ser posible de realizar.

Solemnidad. Es el conjunto de requisitos legales para la validez de ciertos actos jurídicos y de otros instrumentos que la ley denomina públicos y solemnes.

Elementos de validez.

Capacidad. La Capacidad jurídica es la aptitud para ser titular de derechos y obligaciones, de reclamar los primeros y contraer los segundos en forma personal y comparecer a juicio por propio derecho.

³⁸ *Diccionario Jurídico Mexicano de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1994, escrito por Francisco M. Cornejo Certucha, página 176.*

La ausencia de vicios en la voluntad. Se refiere a que la voluntad se exprese sin vicio alguno (error, dolo o lesión) y que sea una voluntad libre, definida y cierta.

Licitud en el objeto, motivo o fin. La licitud civil se refiere a las acciones u omisiones que se encuentran dentro de un marco legal, es decir, aquello que una persona puede hacer o no hacer.

Forma. La forma es el modo en que las partes manifiestan su voluntad de celebrar el contrato.

Por ende, atendiendo a lo expuesto el contrato, al ser un acuerdo de voluntades, presupone que dos o más personas se ponen de acuerdo respecto de un objeto determinado, es decir, para que exista, las partes han de consentir sobre un determinado objeto, por una causa determinada, constituyendo así un conjunto normativo al que los contratantes sujetan su conducta para alcanzar los objetivos o resultados que se propusieron al contratar.

Por ello, se puede afirmar que la simple realización de dicho acto jurídico no necesariamente implica que automáticamente se ha llevado a cabo el objeto pactado, pues si el acuerdo en cuestión tiene por objeto la realización de una actividad específica, la pura celebración del contrato **no puede tener como consecuencia inmediata la consumación de la actividad acordada.**

A manera de ejemplo, la prestación de un servicio que se haya pactado de forma periódica y durante un lapso de tiempo determinado, para su cumplimiento forzosamente implica que efectivamente se preste ese servicio en el momento y durante el tiempo convenido, **por lo que el objeto de ese acuerdo no se agota ni se cumple con la pura celebración del contrato en cuestión.**

Como una consecuencia lógica de lo antes mencionado, los alcances probatorios de la exhibición de un contrato se encuentran limitados a demostrar la formalización del convenio respectivo *-con todas las cuestiones pactadas entre las partes contratantes-*, esto es, **el alcance probatorio se circunscribe únicamente a acreditar que sí se llevó a cabo dicho contrato probando la existencia de ese documento.**

Por tanto, bajo la lógica antes expuesta, la exhibición de un contrato como prueba solo tendrá el alcance máximo *-en su caso-* de acreditar la existencia de ese documento y de las obligaciones en él pactadas *-objeto del convenio-*, **pero de ninguna forma dicho documento podrá tener el alcance de probar que el fin u objeto del contrato se ha cumplido.**

Ahora, de los contratos exhibidos por la accionante **para acreditar la materialidad de las operaciones** amparadas en las facturas consideradas por la autoridad para rechazar las deducciones y el acreditamiento del impuesto al valor agregado puede observarse que lo siguiente:

1. Contrato de Prestación de Servicios en asesoría jurídica, administrativa y financiera con la empresa *** ** *******
**** ***** ** ***** ***** ** *******

- La prestadora se obliga proporcionar a la contratante con profesionales en derecho y contabilidad la asesoría y patrocinio necesarios en los procedimientos judiciales, administrativos y financieros en las diversas materias en los que la contratante sea parte ante autoridades federales, estatales y municipales. (Clausula primera)
- Los servicios objeto del contrato serán prestados con personal propio o bien con profesionales que la prestadora contrate. Asimismo, en todo caso se obliga la prestadora a proporcionar los servicios objeto del contrato con toda la diligencia, calidad, ética profesional, confidencialidad, aptitud y conocimientos aplicables. (Cláusula segunda)
- Por la presentación de los servicios objeto del contrato la contratante pagará a la prestadora la cantidad de \$36´690,610.00.
- El contrato tiene término de un año concluyendo el 15 de diciembre de 2011.
- Firman el contrato los representantes legales de ambas personas morales el 02 de diciembre de 2010.

2. Contrato de arrendamiento celebrado con la empresa *** ****
******* ** ***** ** ***** ***** ** *******

- La arrendadora entrega en arrendamiento y la arrendataria recibe en tal concepto en perfectas condiciones de uso y a su entera satisfacción maquinaria y equipo cuyas características se describen en el documento que como anexo uno se acompaña al contrato. (Cláusula primera)
- La vigencia del mismo será de doce meses con efectos a partir de 01 de enero de 2009 y término al 31 de diciembre de 2009, debiendo el arrendatario devolver al arrendador a la fecha de vencimiento la posesión de la maquinaria objeto del contrato únicamente con el desgaste normal de uso y en el buen estado en que lo recibió. (Cláusula segunda)
- La arrendataria pagara por concepto de renta a la arrendadora por concepto de renta la cantidad de \$250,000.00 más IVA. (Cláusula tercera)
- La arrendataria solo podrá usar la maquinaria y/o equipo según la naturaleza para la que fue construido. (Cláusula quinta)
- Cualquier modificación o adición al contrato deberá ser por escrito debidamente firmado por las partes. (Cláusula cuarta)
- Firman el contrato los apoderados legales de ambas empresas.

3. Convenio modificadorio al contrato de arrendamiento con la empresa
******* ** ***** ***** ** ***** ***** ** *******

- Las partes declaran que es su voluntad celebrar el documento a efecto de prevenir futuras controversias y tiene por objeto única y exclusivamente la ampliación de la vigencia del contrato y hacer ajustes al precio de la renta de la maquinaria, de acuerdo al desgaste real de la misma, dado el incremento de la producción de la arrendataria. Renta que quedó pactada en la cláusula tercera contrato de arrendamiento. (Cláusula primera)
- Ambas partes reconocen que para pactar el monto de la renta al momento de la celebración del contrato de arrendamiento se tomó como base la producción estimada que se obtendría de la maquinaria objeto del arrendamiento. La arrendataria reconoce expresamente que con la maquinaria de referencia realizó una producción mayor a la inicialmente proyectada, lo que en consecuencia conllevó también un mayor desgaste de la maquinaria. (Cláusula segunda)
- Ambas partes convienen en que la arrendataria pague a la arrendadora la cantidad de \$250,000.00 mensuales adicionales a la renta pactada en el contrato de arrendamiento originario más IVA en forma retroactiva desde el primer mes de renta del arrendamiento, esto es, desde el mes de enero de 2009. (Cláusula tercera)
- Ambas partes reconocen que la vigencia del contrato quedará indefinida. (Cláusula cuarta)
- El convenio únicamente modifica el contrato de arrendamiento en cuanto a la vigencia del mismo y al incremento de las rentas, ratificándose la fuerza y alcance de las cláusulas contenidas y no modificadas en el mismo. (Cláusula quinta)
- Firman el convenio los apoderados legales de ambas empresas el 31 de diciembre de 2009.

4. Contrato de asesoría y prestación de servicios profesionales celebrado con la empresa *** ** ***** **** ****

- El representante de ***** ** ***** **** ** **** manifiesta que los profesionistas con que cuenta son técnicos especializados en los servicios a los que se alude y que por lo tanto se consideran suficientemente aptos para llevar a cabo los trabajos que se soliciten. (Declaración cuarta)
- El objeto del contrato es la prestación de servicios profesionales de manera enumerativa y no limitativa de asesoría a nivel gerencial y directivo, ventas y mercadotecnia, administración y finanzas, investigación, recursos humanos, compras, organización contable y administrativa, diseño e implantación de sistemas contables y proyectos futuros, asesoría fiscal. (Cláusula segunda)
- Para el cumplimiento de las obligaciones contraídas la asesora se compromete a poner a disposición de la asesorada el personal profesional con capacidad técnica para desempeñar los trabajos para lo que son contratados. (Cláusula tercera)

- La asesora hará saber por escrito a la asesorada el nombre de las personas, el puesto que desempeñan, así como la cuota por hora que devengue cada elemento. (Cláusula tercera)
- El contrato inició su vigencia el 01 de septiembre de 2005 y por tiempo indefinido pudiendo terminarlo con el simple aviso por cualquiera de las partes. (Cláusula octava)
- Ratifican y firma el 01 de septiembre de 2005 los representantes de ambas personas morales.

Respecto de los contratos descritos es posible concluir que, **los mismos por si solos no tienen la fuerza probatoria para acreditar directa y plenamente la materialidad de las operaciones pues únicamente acreditan el acuerdo de voluntades de las partes contratantes**; pero son insuficientes para **acreditar directamente la materialidad de la operación pactada en ellos**; por lo que **resultan insuficientes**, para desvirtuar los señalamientos que le determinó la autoridad fiscalizadora en la resolución recurrida.

En efecto, con **los citados medios de prueba únicamente se acredita la expresión de voluntad de los contratantes y las cláusulas pactadas**, pero por sí mismos, no tiene fuerza probatoria para acreditar la materialidad de las operaciones, tal y como se desprende del siguiente precedente sustentado por la Sala Superior de este Tribunal:

MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES REVISADAS POR LA AUTORIDAD FISCAL. EL CONTRATO CELEBRADO CON UN PROVEEDOR NO CONSTITUYE PRUEBA IDÓNEA PARA ACREDITAR LA EXISTENCIA DEL SERVICIO PACTADO. Con motivo del ejercicio de las facultades contenidas en las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, al revisar la contabilidad del contribuyente la autoridad fiscal está en posibilidad de verificar la existencia material de las operaciones consignadas en la documentación exhibida en la fiscalización. En ese contexto, un contrato es un acuerdo de voluntades que crea o transmite derechos y obligaciones a las partes que lo suscriben, es un tipo de acto jurídico en el que intervienen dos o más personas y está destinado a crear derechos y generar obligaciones, y que versará sobre cualquier materia no prohibida, por lo que se puede afirmar que la simple realización de dicho acto jurídico no necesariamente implica que se ha llevado a cabo el objeto pactado, pues la realización del acto o servicio contratado implica que efectivamente se lleve a cabo el mismo, por lo que el objeto de ese acuerdo no se agota ni se cumple con la pura celebración del contrato en cuestión. Por tanto, los alcances probatorios de la exhibición de un contrato se encuentran limitados a demostrar la formalización del convenio respectivo, con todas las cuestiones pactadas entre los contratantes, sin embargo, su exhibición de ninguna forma podrá tener el alcance de probar que el fin u objeto del contrato se ha realizado. En consecuencia, ante el cuestionamiento por parte de la autoridad fiscal, respecto de la existencia de las operaciones que el contribuyente fiscalizado manifestó haber realizado, un contrato solo podrá probar la celebración de ese convenio, mas no es idóneo para acreditar la existencia material del acto o servicio que ampara.³⁹

Por tanto, es válido concluir que cuando se exhibe como prueba documental un contrato, **su alcance solo podrá abarcar la celebración de ese convenio -con las obligaciones en él acordadas-**, mas no puede ser considerado como una prueba indudable de que el objeto o fin pactado se llevó a cabo.

³⁹ VIII-P-2aS-665; R.T.F.J.A. Octava Época. Año V. No. 48 Noviembre 2020. p. 265 Manuel Jiménez Illescas.- Secretaria: Lic. Gabriela Mendoza Flores.

De ahí, que es **infundado** el argumento de la actora en el sentido de que con los contratos de mérito se acredita la materialidad de las operaciones cuestionadas por la autoridad fiscalizadora, toda vez que, se reitera, el alcance probatorio de dichas documentales solamente se limita a acreditar la existencia de los propios contratos, mas no que los bienes o servicios pactados en él se enajenaron o se realizaron en la forma estipulada.

Efectivamente, en todo caso, las documentales en cuestión probarían que las partes del contrato se obligaron a cumplir con determinadas prestaciones y/o condiciones, pero de ninguna forma dichos contratos podrían acreditar que las obligaciones acordadas efectivamente fueron realizadas conforme a esos convenios.

Así como tampoco tienen fuerza probatoria plena para desvirtuar los hechos y omisiones consignados por la autoridad fiscalizadora, consistentes –entre otros- en que no se acredita que se hayan materializado las operaciones amparadas en las facturas expedidas por los proveedores de la actora.

Aunado a lo expuesto, respecto del contrato de arrendamiento de maquinaria y su convenio si bien en su anexo se describen diversos aparatos y sus características, no es posible relacionarlos con el material fotográfico adjuntado pues de las fotos no se advierten características suficientes de manera que otorguen certeza de que las maquinas fotografiadas corresponden efectivamente a las descritas en el anexo de referencia, por tanto no es posible otorgarles valor probatorio suficiente para acreditar la veracidad de sus afirmaciones y de lo contenido en el contrato de referencia.

Apoya lo antes razonado el siguiente precedente:

VALORACIÓN DE PRUEBAS CONSISTENTES EN FOTOGRAFÍAS CON LA CERTIFICACIÓN CORRESPONDIENTE QUEDA AL PRUDENTE ARBITRIO DEL JUZGADOR. El artículo 93 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria considera que la ley reconoce como medios de prueba, entre otros, las fotografías, escritos y notas taquigráficas y, en general, todos aquellos elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia. Por su parte, el artículo 217 de dicho Código señala que el valor de las pruebas fotográficas, taquigráficas y de otras cualesquiera aportadas por los descubrimientos de la ciencia quedará al prudente arbitrio judicial. Que las fotografías de personas, lugares, edificios, construcciones, papeles, documentos y objetos de cualquier especie deberán contener la certificación correspondiente que acredite el lugar, tiempo y circunstancias en que fueron tomadas, así como que corresponden a lo representado en ella, para que constituyan prueba plena, en cualquier otro caso, su valor probatorio queda al prudente arbitrio judicial. Por lo que si en un juicio contencioso administrativo se ofrece como prueba un acta notarial fuera de protocolo para certificar números de serie de una maquinaria y equipo, presentándose fotografías, la valoración de dicha prueba queda al prudente arbitrio del juzgador, pues si bien, el acta notarial es un documento público, en el mismo se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hecho de particulares, en este caso de diversas fotografías de la maquinaria, sin embargo, no prueba la verdad de lo

*declarado o manifestado en términos de lo dispuesto por el artículo 202 del Código invocado.*⁴⁰

La accionante además ofreció como prueba ante las autoridades demandadas y a su vez ante esta Juzgadora copias de del oficio ***** emitido por la Subprocuraduría de Investigación Especializada en Delincuencia Organizada de la Procuraduría General de la Republica de 21 de septiembre de 2010 del oficio ***** emitido por la Subprocuraduría de Investigación Especializada en Delincuencia Organizada de la Procuraduría General de la Republica de 21 de septiembre de 2010, así como copia simple del oficio ***** por el cual se remite el dictamen NEAP autorizado y el expediente de la averiguación previa ***** con el fin de acreditar que los servicios prestados por los proveedores ***** ** ***** ** ***** ** ***** ** ***** ** ***** * ***** ***** ***** ** ***** ***** ** ***** derivados de los contratos de prestación de servicios analizados si se llevaron a cabo, sin embargo, a juicio de este Órgano Colegiado las documentales de referencia no alcanzan a acreditar lo pretendido por la promovente.

En primer término puesto que el contrato de prestación de servicios celebrado con ***** ** ***** ** ***** ** ***** ** ***** ** ***** se celebró el 02 de diciembre de 2010 mientras que las gestiones a que hace referencia la demandante las cuales consistieron en asesoría legal y jurídica a fin de obtener el no ejercicio de la acción penal con motivo de la averiguación previa ***** en la que se vio involucrada ***** ***** ** ***** en la que se le imputaron los delitos de delincuencia organizada y operaciones con recursos de procedencia ilícita fue iniciada el 02 de octubre de 2007 y de manera posterior, a saber, el 02 de octubre de 2008 la Oficina de Control de Activos Extranjeros del Departamento del Tesoro del Gobierno de los Estados Unidos de América publicó un listado de personas físicas y morales aparentemente involucradas con actividades vinculadas con el narcotráfico decretándose el 03 de octubre de 2008 el aseguramiento provisional de cuentas y/o contratos de ahorro, cheques, inversión, bursátiles de crédito con garantía, fideicomisos, valores, tarjetas de débito y crédito en todas las instituciones que integran el Sistema Financiero de diversas personas físicas y morales entre ellas la demandante y fue el 17 de junio de 2010, que se levantó el aseguramiento de cuentas bancarias, por tanto si el contrato con la empresa de referencia se formalizó el 02 de diciembre de 2010, no es posible relacionar las acciones legales supuestamente formuladas por personal perteneciente a la prestadora del servicio con el resultado obtenido de dicha averiguación previa pues la fecha de formalización fue posterior a la fecha en que se liberaron las cuentas bancarias que resulta ser el concepto de la factura 088.

Sin que sea óbice a lo anterior lo argumentado por la promovente en el sentido de que por el tipo de problemática que enfrentaba requería de atención urgente, por lo que primero se dio un contrato de palabra con la empresa comenzando con las gestiones necesarias, que una vez obteniendo el resultado descrito no quedaban ahí sus servicios, motivo por el cual se formalizó la relación con la firma del contrato puesto no es posible que los efectos de un contrato tengan efectos retroactivos, ni que exhibiera para acreditar esto la carta de 28 de enero de 2011

⁴⁰ V-P-2aS-719; R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año VII. No. 78. Junio 2007. p. 261

expedida por Banamex con la cual pone a su disposición el saldo de las cuentas bancaria, ya que la relación entre las partes que intervienen en actos jurídicos como los contratos se formaliza una vez que se comprometen mediante la firma del mismo, por tanto, como lo determinaron las autoridades demandadas, no es posible que las documentales allegadas por la accionante puedan relacionarse con el contrato y como consecuencia que acrediten la materialidad de las operaciones que ampara la factura.

Y, en segundo puesto que al no exhibir alguna otra documental de la que pudiera la intervención de alguna persona que forme parte del personal que las empresas de referencia tiene contratado o en su caso de la participación activa durante el proceso penal de defensores directamente relacionados a la plantilla de socios o trabajadores de la ambos proveedores no es posible que solo los contratos constituyan prueba plena para acreditar la veracidad de los servicios que afirma le fueron proporcionados.

En contexto con lo anterior no se pasa por alto que la autoridad cuestionó la materialidad de la operación puesto que durante la fiscalización no proporcionó los nombres de las personas que realizaron el servicio por cuenta del proveedor y la contribuyente sostuvo que por el transcurso del tiempo es que al momento de responder el cuestionario no contaba con dichos datos debido a que no recordaba el nombre de las personas físicas que los atendieron pues los proveedores contaban con una razón social que lo respaldaba, argumento que no es posible considerar como fundado, porque en la cláusula tercera del contrato celebrado con ***** se especificó que la asesora haría saber por escrito a la asesorada el nombre de las personas, el puesto que desempeñan, así como la cuota por hora que devengue cada elemento, por tanto, si no proporcionó los nombres del personal involucrado en la asistencia técnica profesional que le proporcionó, entonces no otorga certeza jurídica de que efectivamente los servicios que amparan las facturas le fueron proporcionados, siguiendo la misma suerte lo relativo al personal de la empresa *****
***** pues en este caso aun cuando en el contrato no se previó lo relativo al nombre de los profesionales especializados que prestarían el servicio es innegable que en algún escrito presentado ante la autoridad debieron señalarse como autorizados en el proceso penal, sin que la promovente exhibiera algún escrito u oficio que pudiera relacionarse ello pues la propia actora afirma que los servicios prestados por esta proveedora estuvo directamente relacionados con la obtención del resulta del no ejercicio de la acción penal y la liberación de las cuentas bancarias, tan es así que ese es el concepto de la factura 088 expedida por ésta persona moral.

Ahora bien, otro motivo que la autoridad sostuvo para el rechazo de la deducción proveniente de los servicios facturados fue que por lo que hace a la empresa *****
***** a través de la información obtenida del

expediente abierto a su nombre se obtuvo que el Instituto Mexicano del Seguro Social mediante oficio ***** de 19 de diciembre de 2016 informó que no tenía antecedente de registro patronal en su base de datos a nombre de la empresa y además que dicho contribuyente no presentó la Declaración Informativa Múltiple del ejercicio 2010, Información Anual de Sueldos, Salarios, Conceptos Asimilados, Crédito al Salario y Subsidios para el Empleo, por lo que no manifestó trabajadores, ni tampoco retenciones de impuesto sobre la renta por la prestación de un servicio personal subordinado, mientras que respecto de la persona moral ***** ** ***** **** ** ***** conoció que se encuentra en liquidación total de activos y presenta su declaración anual para efectos del impuesto sobre la renta del ejercicio 2010 en ceros, y que no presentó la Declaración Informativa Múltiple del ejercicio 2010, Información Anual de Sueldos, Salarios, Conceptos Asimilados, Crédito al Salario y Subsidios para el Empleo, por lo que no manifestó trabajadores, ni tampoco retenciones de impuesto sobre la renta por la prestación de un servicio personal subordinado, razón por la cual considera que no cuenta con personal para prestar los servicios de honorarios, motivos que tampoco alcanzan a ser desvirtuados por la accionante con las pruebas ofrecidas pues como se mencionó en líneas anteriores no exhibe ninguna documental que otorgue convicción a esta Sala Juzgadora de que en el periodo en el que alude se le prestaron los servicios personal de dichos proveedores llevaron a cabo las acciones que dieron lugar a los conceptos facturas, por ello resulta válida la conclusión a la que llegaron las autoridades en el sentido de que entonces no cuenta con personal para prestar los servicios por los cuales expidió los comprobantes.

Lo anterior aun cuando la demandante profiera que las consideraciones expuestas por la autoridad no implica que los comprobantes emitidos no sean aptos para comprobar la transacción que amparan pues de una interpretación del contenido de los artículos 31, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2010, 29 y 29-A, del Código Fiscal de la Federación se desprende que su única obligación se restringe a verificar que el comprobante fiscal contenga los datos previstos en este último numeral sin que además se tenga que constatar que efectivamente el proveedor haya presentado correctamente sus declaraciones o en su caso que haya enterado los impuestos correspondientes o cumplido con sus obligaciones de seguridad social, dado que basta con que se cubran los requisitos señalados en dichos preceptos para que sea procedente la deducción

Señala que no es óbice el hecho de que el Instituto Mexicano del Seguro Social mediante oficio ***** de 19 de diciembre de 2016 informó que no tenía antecedente de registro patronal en su base de datos a nombre de la empresa proveedora y que por tanto no tiene trabajadores registrados necesarios para prestar servicios, y que además no presentó su declaración informativa múltiple del ejercicio 2010, información anual de sueldos, salarios, conceptos asimilados, crédito al salario y subsidios, ni tampoco manifestó retenciones de impuesto sobre la renta por la prestación de un servicio personal subordinado, no implica que los comprobantes emitidos no sean aptos para comprobar la transacción que amparan pues de una interpretación del contenido de los artículos 31, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2010, 29 y 29-A, del Código Fiscal de la Federación se desprende que su única obligación se restringe a verificar que el comprobante fiscal contenga los datos previstos en este último numeral sin que además se tenga que constatar que efectivamente el proveedor haya presentado correctamente sus declaraciones o en su caso que haya enterado los impuestos

correspondientes o cumplido con sus obligaciones de seguridad social, dado que basta con que se cubran los requisitos señalados en dichos preceptos para que sea procedente la deducción, pues en el presente caso, no existe discusión respecto a que los comprobantes fiscales exhibidos por la contribuyente cumplan con lo previsto en los numerales 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, ya que la autoridad dentro de los motivos del rechazo de las deducciones no apuntó la carencia de alguno de estos requisitos, pues en realidad el rechazo del acreditamiento del gasto es en lo relativo a la materialidad de los mismos.

No obstante, la autoridad está facultada para verificar si ese soporte documental (facturas) efectivamente consigna un hecho gravado por una contribución. En este sentido, el que no sea cuestionado el comprobante fiscal respecto a los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, no implica que procedan de forma automática los efectos fiscales que se les pretenda aparejar —por ejemplo, las deducciones o el acreditamiento—, pues al advertir por diversos medios que la operación a que se refiere la factura es inexistente, la autoridad estará en posibilidad de desconocer el efecto fiscal que el contribuyente pretende con dicho documento, ya sea acumulación de ingreso, deducción o acreditamiento, pues no existe el hecho gravado por la contribución.

En este sentido, el valor probatorio de una factura siempre quedará sujeto a las facultades de comprobación de la autoridad, quien determinará si procede el efecto fiscal que el contribuyente le atribuye, tal y como se desprende de la jurisprudencia 2a./J. 78/2019 (10a.) sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de rubro: ***“FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL EJERCERLAS LA AUTORIDAD FISCAL PUEDE CORROBORAR LA AUTENTICIDAD DE LAS ACTIVIDADES O ACTOS REALIZADOS POR EL CONTRIBUYENTE, A FIN DE DETERMINAR LA PROCEDENCIA DE SUS PRETENSIONES, SIN NECESIDAD DE LLEVAR A CABO PREVIAMENTE EL PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”***⁴¹.

En congruencia con lo anterior si bien puede afirmarse que el rechazo de las deducciones o acreditamiento, basado en que el proveedor del contribuyente solicitante no ha cumplido sus obligaciones fiscales, no es un hecho atribuible a éste, de manera que tal particularidad no debe perjudicarle al grado de negarle el efecto fiscal pretendido ni debe restársele, por ese solo hecho, eficacia probatoria a los comprobantes fiscales como documentos fundamentales para acreditar el gasto o erogación ahí contenido.

⁴¹ Décima Época, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 67, junio de 2019, Tomo III, página: 2186

Sin embargo, lo anterior tampoco significa que la sola presentación del comprobante respectivo que cumpla los requisitos de esos preceptos dé lugar de manera automática a la procedencia de la deducción o acreditamiento.

Ello es así, porque al conceder la ley a la autoridad hacendaria la facultad de verificar la efectiva realización de las operaciones a las que se pretende atribuir un efecto fiscal favorable - *como lo son las deducciones o el acreditamiento de impuestos*-, dota a dicho órgano con la atribución para hacer uso de los medios probatorios previstos legalmente para constatar la efectiva existencia de dichas transacciones, como aconteció en la especie.

Finalmente la accionante sostiene que respecto a que supuestamente ***** **
***** ** ***** ** ***** ***** ** ***** se encuentre publicado de manera definitiva como un contribuyente que ha estado emitiendo comprobantes sin contar con activos, persona, infraestructura y capacidad material directa o indirectamente para prestar los servicios que amparan los comprobantes en términos de lo dispuesto por el artículo 69-B, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación en nada afecta a la deducción realizada por ella, tenemos que como se señaló si bien es cierto que los elementos ajenos a la operación no deben trascender sobre la validez de aquélla, así como tanto por el hecho de que su proveedor hubiere o no sido incluido en la lista que al efecto formula el Servicio de Administración Tributaria en términos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, tal y como se desprende del artículo 68 del mismo ordenamiento, la carga de la prueba corresponde a la actora, tanto durante el desarrollo de las facultades de comprobación, como en el juicio contencioso administrativo, por lo que es ella quien debe acreditar la materialidad de las operaciones llevadas a cabo.

Todo lo cual es corroborado por los artículos 81 y 82 del Código Federal de Procedimientos Civiles⁴², aplicable de manera supletoria en el presente procedimiento, mismos que claramente disponen que es al actor a quien le corresponde probar los hechos constitutivos de su acción, y que el que niega únicamente está obligado a probar cuando la negativa envuelva la afirmación expresa de un hecho; cuando se desconozca la presunción legal que tenga a su favor el colitigante; y cuando se desconozca la capacidad, circunstancia que no es acreditada por la demandante pues aun y cuando a través de la documental consistente en copia simple del contrato de Compraventa de Activos de 31 de diciembre de 2008, así como copia simple de la factura 36419 pretenda probar que ***** ** ***** ** ***** ** ***** ***** **
***** si contaba con elementos materiales para prestar las operaciones rechazadas, dicha probanza no alcanza a probar tal circunstancia pues debemos recordar que las operaciones cuya existencia es cuestionada corresponden a actos o actividades desarrolladas según lo declaró la propia contribuyente durante el ejercicio fiscal 2010 y no durante el 2008

Así, en el caso, con las documentales allegadas tanto al procedimiento fiscalizador como a la instancia resolutoria no resultaron suficientes para acreditar la materialidad de las operaciones celebradas con los proveedores ***** ** ***** ** ***** ** ***** ***** **
***** * ***** ***** ***** ***** ***** ***** y como consecuencia la

⁴² **Artículo 81.** El actor debe probar los hechos constitutivos de su acción y el reo los de sus excepciones.
Artículo 82. El que niega sólo está obligado a probar:
I.- Cuando la negación envuelva la afirmación expresa de un hecho;
II.- Cuando se desconozca la presunción legal que tenga a su favor el colitigante, y
III.- Cuando se desconozca la capacidad.

procedencia de las deducciones por provenir de gastos estrictamente indispensables para la actividad que desarrolla.

Resulta aplicable a lo antes razonado la siguiente jurisprudencia:

PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVE, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. *El precepto aludido prevé un procedimiento para que las autoridades presuman la inexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente. Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportar una deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante la autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o para corregir su situación fiscal; es decir, a través del indicado procedimiento se hace del conocimiento del contribuyente la presunción a la que ha arribado la autoridad con base en la información que obra en su poder, que encuadran en las hipótesis contenidas en aquel artículo. Ante esta presunción, la autoridad debe notificar al contribuyente en términos del párrafo segundo del propio numeral, que señala que esa comunicación se hará a través de tres medios: del buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como del Diario Oficial de la Federación. Esta primera publicación origina la posibilidad de que el contribuyente afectado comparezca ante la autoridad con los elementos probatorios a su alcance para desvirtuar aquella determinación de la autoridad, consecuentemente, al tratarse de una presunción que admite prueba en contrario y que debe fundarse en información objetiva que aluda a la falta de capacidad operativa del contribuyente para llevar a cabo las operaciones a las que se refieren los comprobantes fiscales, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación no contraviene el principio de presunción de inocencia, en virtud de que no se establecen ni fincan determinaciones definitivas ni se atribuye responsabilidad al gobernado, sino que prevé un llamamiento para que éste alegue lo que a su interés convenga y aporte la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a presumir la inexistencia de las operaciones que avalan los comprobantes. Advirtiéndose así, que dicho precepto tiene una finalidad constitucionalmente legítima al buscar dar certeza a la relación tributaria ante el probable indebido cumplimiento del contribuyente de sus obligaciones formales y materiales.⁴³*

NOVENO. (SE REITERA) Análisis del tercer concepto de impugnación de la demanda.

Manifiesta la accionante que la resolución impugnada es ilegal al declarar la validez de la recurrida puesto que en ésta se rechaza indebidamente el tratamiento fiscal relativo a la venta de remedios y medicamentos herbolarios gravados a la tasa del 0% del impuesto al valor agregado por tratarse de medicamentos (medicina de patente) en términos de los artículos 221

⁴³ Registro digital: 2010276, Instancia: Segunda Sala, Décima Época, Materias(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a./J. 135/2015 (10a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 23, Octubre de 2015, Tomo II, página 1742, Tipo: Jurisprudencia

y 224, de la Ley General de Salud, así como el artículo 7, del Reglamento de la Ley en comento, basando su negativa en una supuesta falta de exhibición de las licencias sanitarias de dichos productos, registro que avala su naturaleza medicinal para el tratamiento fiscal previsto en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, eventualidad que conculca en su perjuicio el contenido del artículo 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, así como los diversos 1, 14 y 16 Constitucionales.

Señala que la autoridad fiscalizadora afirma que los remedios herbolarios y los medicamentos herbolarios no son medicamentos de patente pues no son especialidades farmacéuticas, en consecuencia, no están considerados con la tasa del 0% que establece el artículo 2-A, fracción I, inciso b) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Sostiene que la exactora se basa en que los remedios herbolarios se encuentran regulados en un título único de insumos para la salud, por lo tanto (deduce) no son insumos y tampoco son medicamentos de patente, señalando además que la autoridad afirma que por definición un remedio herbolario no contiene estupefacientes, psicotrópicos o algún tipo de fármaco alopático, atento a lo cual tomando como base lo dispuesto por el artículo 88, del Reglamento de Insumos para la Salud afirma que el remedio herbolario se enfoca en el alivio de algunos síntomas participantes o aislados de una enfermedad mientras que un medicamento tiene como fin prevenir curar o aliviar una enfermedad.

Profiere que las afirmaciones de la autoridad en las fojas 129 a 139 de la resolución recurrida impugnada son insuficientes para desestimar que la venta de remedios herbolarios y medicamentos debe ser gravada con la tasa genérica del impuesto al valor agregado, pues por el contrario considera que les corresponde la tasa del 0% previsto en el artículo 2-A, fracción I, inciso b), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Manifiesta que la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal en la resolución determinante se enfocó en desvirtuar el tratamiento fiscal otorgado únicamente a los remedios herbolarios cuando el debate versaba también en los medicamentos herbolarios, tal y como expresamente lo reconoce al plantear la revisión, así como el listado que elaboró de los productos, error que la deja en estado de indefensión jurídica pues desconoce las razones y fundamentos legales por los cuales concluye que dichos productos deben recibir el tratamiento genérico del impuesto al valor agregado, sin que sea suficiente que argumente que sí hizo alusión a los medicamentos herbolarios al señalar que tampoco se acreditó fehacientemente que los productos que enajena sean en realidad medicamentos herbolarios, ni remedios herbolarios, pues omitió aportar la documentación expedida por la Comisión Federal para Previsión contra Riesgos Sanitarios (COFEPRIS) o bien, por la autoridad sanitaria mexicana competente.

Sostiene que en efecto la forma de demostrar el trato impositivo que se solicita como base para la procedencia de las devoluciones es la exhibición de los registros sanitarios los cuales fueron aportados en el recurso de revocación, mismos que enlista, refiriendo que con dichas pruebas estableció que cuenta con los registros sanitarios pertinentes de los remedios y medicamentos herbolarios desmintiendo así el dicho de la demandada sobre la falta de medio de convicción para acreditar su naturaleza como insumos de salud, indicando que no proporciona

los registros de aquellos productos que no encuadran como remedio o medicamento herbolario al estar ausentes en la controversia planteada.

Aduce que no es óbice que la autoridad manifieste que dichas pruebas son insuficientes para demostrar lo aludido debido a que la descripción de los productos a los cuales se otorga registro sanitario se señala una denominación distinta y genérica, pues pierde de vista que el listado que se maneja consiste en nombres del producto y lo que se registra es el ingrediente activo "formula del fármaco" el cual perfectamente coincide con los productos insertando a su demanda un cuadro ejemplificatorio.

Refiere que, si bien la Ley del Impuesto al Valor Agregado utiliza en término "medicina de patente", la propia Ley General de Salud utiliza el término "medicamento" por lo que puede entenderse que la verdadera intención del legislador al momento de plasmar el concepto "medicina de patente" en realidad refiere a "medicamentos", tratándose entonces de establecer una terminología donde ambos conceptos son sinónimos, por lo que conforme a esta correlación prevista entre el artículo 2-A, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el numeral 7, de la Ley en comento se sostiene que los medicamentos y remedios herbolarios sujetos a examen son especialidades farmacéuticas uno de los términos aceptados como medicinas de patente por el reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Manifiesta que conforme a los artículos 221 y 224 de la Ley General de Salud de aplicación supletoria conforme al artículo 5, del Código Fiscal de la Federación tanto los medicamentos como remedios herbolarios sometidos a análisis pueden considerarse como medicinas de patente para la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento ya que son una mezcla de sustancias de origen natural o sintético con efectos terapéuticos ya sea curativos o sintomáticos o bien se trata de preparaciones que contienen vitaminas, minerales, electrolitos aminoácidos o ácidos grasos en concentraciones superiores a las de los alimentos naturales y además se presentan en alguna forma farmacéutica definida con una indicación de uso terapéutico o preventivo, además de que se elaboran con una preparación usando como base una formula autorizada por la Secretaría de Salud.

Señala que en nada afecta lo contenido en el artículo 88, del Reglamento de Insumos para la Salud ya que el propio artículo 1º, del mismo señala que el mismo reglamenta el control sanitario de insumos y remedios herbolarios, así como los establecimientos, actividades y servicios relacionados con los mismos, lo cual nada tiene que ver con las disposiciones fiscales, pues el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado considera como medicina de patente a las especialidades farmacéuticas y da el mismo tratamiento a las preparaciones homeopáticas.

Continúa argumentando que resulta inatendible que los medicamentos y remedios herbolarios sean desestimados como medicinas de patente porque las autoridades consideran de muto propio que los productos en análisis no ayudan a prevenir, curar o aliviar una enfermedad, puesto que con los registros sanitarios correspondientes se demuestra que los remedios herbolarios y medicamentos herbolarios auxilian en la prevención de enfermedades y en alivio de síntomas causados por diversos padecimientos.

Aduce que la autoridad considera que el remedio herbolario no es insumo para la salud pues la actualización de ese supuesto no otorga por sí mismo el carácter de medicina de patente ni tampoco demuestra con conocimiento técnico especializado (pericial) que los insumos para la salud son los únicos que constituyen medicamentos.

Sostiene que el reglamento de insumos en su artículo 66 sólo destaca que los medicamentos herbolarios pueden adicionar a su fórmula excipientes y aditivos y por exclusión (artículo 67) omite incluir en el mismo grupo a aquellos medicamentos de origen herbolario que están asociados con principios activos aislados químicamente definidos o aquellos propuestos inyectables, esto es, no define ni delimita su constitución como medicamentos simplemente hace distinción de algunas características para efectos de establecer los requisitos necesarios para su fabricación y distribución.

Refiere que el Reglamento de Insumos para la Salud no proporciona una definición de medicamento como tal pues ya obra en la Ley General de Salud.

Señala que los medicamentos y remedios herbolarios enajenados por ella se pueden considerar como medicinas de patente para la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento pues cumplen con las características de medicamentos para la Ley General de Salud siendo lógico entonces su tratamiento impositivo con la tasa del 0% del Impuesto al Valor Agregado.

La representación jurídica de las autoridades demandadas al contestar sostiene que la autoridad fiscalizadora fundó y motivo la resolución inicialmente controvertida en el hecho de que conforme a la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento los remedios y medicamentos herbolarios no son especialidades farmacéuticas que pueden ser considerados medicinas de patente pues existen diferencias entre un medicamento y un remedio herbolario ya que estos últimos son regulados en un Título propio del Reglamento de Insumos para la Salud donde se establece que el remedio herbolario no es un insumo por lo que no es un medicamento de patente, y la no serlo no puede considerarse como especialidad farmacéutica ni medicina de patente aunado a que los remedios herbolarios no deben contener en su fórmula sustancias estupefacientes o psicotrópicas ni ningún tipo de fármaco alopático, pues su preparación proviene de remedios populares, luego entonces dichos remedios no encuentran en medicinas de patente y por tanto no pueden considerarse como una especialidad farmacéutica, aplicándose indebidamente la tasa del 0% al valor de actos o actividades de los productos denominados "Remedios Herbolarios" siendo correcta la aplicación de la tasa general del 16% del impuesto al valor agregado.

Refiere que durante el procedimiento fiscalizador no aportó sustento legal ni documental que avale que los productos que enajena se equiparan con especialidades farmacéuticas pues solo se limitó a afirmar ello.

Manifiesta que los remedios herbolarios no encuentran en la categoría de medicamentos ni alopáticos ni homeopáticos, ni herbolarios pues en el artículo 224, inciso b), fracción III, de la Ley General de Salud los medicamentos tienen un fin específico que es el de prevenir, curar o aliviar la enfermedad y corregir o reparar secuelas de éstas, por tanto, no es viable ni siquiera equiparar los remedios herbolarios con medicamentos herbolarios pues estos ultimo son los productos elaborados con material vegetal o algún derivado de éste cuyo ingrediente principal es la parte aérea o subterránea de una planta o extracto y tinturas, así como jugos, resinas, aceites grasos y esenciales, presentados en forma farmacéutica cuya eficacia terapéutica y seguridad ha sido conformada en a literatura nacional o internacional.

Señala que del oficio ***** emitido el 19 de febrero de 2015 por la Subdirectora Ejecutiva de Fármacos y Medicamentos de la Comisión de Autorización Sanitaria de la COFEPRIS se advierte que dicha institución reconoce que el Reglamento de Insumos para la Salud en su Título Tercero define que los remedios herbolarios no son considerados medicamentos tal y como lo contempla el artículo 88 de dicho Reglamento y por lo tanto no pueden considerarse como una especialidad farmacéutica.

Sostiene que de la copia simple de los registros sanitarios se advierte que no se trata de los mismos productos que señaló la autoridad fiscalizadora en el acto inicialmente recurrido sin que la demandante exhiba pruebas adicionales para adminicularlas con los registros que exhibe y así poder determinar que efectivamente se trata de los mismos productos, sin que sea óbice que la demandante haya hecho una relación de los productos observados por la autoridad equiparándolos con las denominaciones descritas por la COFEPRIS en los registros sanitarios que exhibe, toda vez que no ofrece documental alguna con la cual acredite que se trata de los mismos productos y menos aún que acredite que el registro corresponde al ingrediente activo como lo manifiesta.

Aduce que las documentales exhibidas por la demandante solo acreditan la información de carácter sanitario y comercial que identifica a cada medicamento, así como a los remedios herbolarios con el objeto de establecer con precisión su correcta identificación en el mercado para su venta y suministro, así como para orientar y advertir al usuario sobre el adecuado y seguro consumo de estos insumos para la salud sin especificarse que alguno de estos se trate de una especialidad farmacéutica o de un medicamento de patente.

A criterio de ese Órgano Jurisdiccional el concepto de impugnación en análisis es **infundado**, de acuerdo con las siguientes consideraciones.

De inicio se considera necesario precisar cuáles fueron los motivos y fundamentos que sustentan la resolución recurrida impugnada contenida en el oficio ***** emitida el 16 de noviembre de 2017, por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Sinaloa "1" del Servicio de Administración Tributaria y que obra en las fojas 205 a 315 de autos, en la parte en que dicha autoridad denominó valor de actos o actividades gravadas a la tasa del 16% declarados indebidamente por la contribuyente a la tasa del 0%, de la cual se desprende lo siguiente:

- Que derivado del análisis de las cuentas 800100, 120000 y 160000 pudo conocer que el valor de actos o actividades en cantidad de \$100´035,970.38 corresponden a operaciones que se debieron gravar a la tasa del 16%, toda vez que del análisis de los productos enajenados según descripción que contienen las facturas y comprobantes fiscales digitales por internet emitidos y cobrados por la contribuyente revisada a sus clientes, se observa que corresponden a ventas de medicamentos herbolarios, remedios herbolarios y suplementos alimenticios.
- Que los remedios y medicamentos herbolarios no son un medicamento que pueda ser considerado medicina de patente, ni tampoco corresponden a especialidades farmacéuticas a la luz de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento pues los productos denominados "Remedios Herbolarios" elaborados y enajenados por ***** no son medicamentos de patente, por lo cual no cabe la interpretación analógica entre remedio herbolario y medicina de patente que en el Reglamento de Insumos para la Salud los remedios herbolarios son regulados en otro Título desprendiéndose una clara distinción entre ellos pues el remedio herbolario no es insumo por lo que no es un medicamento de patente y al no serlo no puede considerarse como una especialidad farmacéutica.
- Que lo anterior es así dado que los remedios herbolarios no pueden contener estupefacientes o psicotrópicos ni ningún tipo de fármaco alopático y su preparación proviene de conocimientos populares en consecuencia no son medicina de patente, luego entonces dichos remedios herbolarios no son medicina de patente por lo que la contribuyente aplica indebidamente la tasa del 0% al valor de actos o actividades de productos denominados "Remedios herbolarios", siendo la correcta la aplicación de la tasa general del 16% del impuesto al valor agregado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2-A, fracción I, inciso b) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en relación con el 7, de su Reglamento.
- Que en el papel de trabo aportado en donde relaciona la totalidad de los productos que enajena, así como su clasificación y fundamento legal para considerarlos a la tasa del 0% en materia de impuesto al valor agregado la contribuyente solo se limita a afirmar que los mismos se equiparan a las especialidades farmacéuticas y que de cada uno de los remedios herbolarios que produce y comercializa cuenta con los permisos necesarios de la Secretaría de Salud quien reviso y autorizó las fórmulas utilizadas y la indicación sintomática (efecto terapéutico).
- Que el artículo 221, de la Ley General de Salud define a los medicamentos apreciándose que las especialidades farmacéuticas se refieren a los medicamentos,



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 2619/18-03-02-4



mientras que el numeral 224 de esa Ley clasifica a los mismos por su forma de preparación en magistrales, oficinales y especialidades farmacéuticas y por su naturaleza los clasifica como alopático: homeopáticos y herbolarios, apreciándose entonces que el medicamento como tal solo tiene un fin específico que es el de prevenir, curar o aliviar enfermedades y corregir o reparar las secuelas de esta, producto que es el que el legislados está protegiendo y promoviendo su enajenación mediante la instauración de la tasa del 0% en materia de impuesto al valor agregado.

- Que el artículo 88, del Reglamento de Insumos para la Salud define remedio herbolario, definición que no encuadra en la categoría de los medicamentos ni alopáticos, ni homeopáticos ni herbolarios pues el artículo 224, inciso b), fracción III de la Ley General de Salud prevé que los medicamentos tienen un fin específico que es el de prevenir, curar o aliviar la enfermedad y corregir o reparar las secuelas de esta, no siendo viable entonces equiparar a los remedios herbolarios con los medicamentos pues estos últimos son los productos elaborados con material vegetal o algún derivado de éste, cuyo ingrediente principal es la parte aérea o subterránea de una planta o extractos y tinturas, así como los jugos, resinas, aceites grasos y esenciales presentados en forma farmacéutica cuya eficacia terapéutica y seguridad ha sido confirmada en la literatura nacional o internacional, mientras que los remedios herbolarios son un preparado de plantas medicinales o sus partes individuales o combinadas y sus derivados presentados en forma farmacéutica al cual se le atribuye por conocimiento popular o tradicional el alivio para algunos síntomas participantes o aislados de una enfermedad.
- Que en el oficio ***** emitido el 19 de febrero de 2015 por la Subdirectora Ejecutiva de Fármacos y Medicamentos de la Comisión de Autorización Sanitaria de la COFEPRIS se observa que en él se menciona que los remedios herbolarios no son considerados medicamentos ya que no tienen un efecto terapéutico, preventivo o rehabilitatorio pues su efecto se limita al alivio de algunos síntomas participantes o aislados de una enfermedad tal y como lo contempla el artículo 88, del Reglamento de Insumos para la Salud.
- Que la contribuyente no acreditó fehacientemente que los productos que enajena sean en realidad medicamentos herbolarios ni remedios herbolarios pues omitió aportar la documentación expedida por la Comisión de Autorización Sanitaria de la COFEPRIS o bien por autoridad mexicana competente que demuestre que los citados productos cuentan con la clave alfanumérica de control a que se refiere el numeral 92, del Reglamento de Insumos para la Salud donde se acredita el registro sanitario como remedio herbolario para cada producto que enajena pues no corresponde a los particulares a título personal otorgar la categoría de los productos

que enajena como remedios herbolarios y/o medicamentos (especialidades farmacéuticas).

Al resolverse el recurso de revocación promovido por la contribuyente en contra de la resolución descrita, la autoridad resolutora sostuvo la legalidad de lo resuelto por la autoridad fiscalizadora añadiendo que del análisis hecho a los registros sanitarios ofrecidos en copia simple advirtió que no se trata de los mismos productos que se señalaron en el acto recurrido, sin que se hayan exhibido pruebas adicionales para adminicularlas con los registros que exhibe y así poder determinar que efectivamente se trata de los mismos productos, pues la COFEPRIS hace una descripción de los productos a los cuales le otorga el registro sanitario señalando una denominación distintiva y una denominación genérica, sin que dichas denominaciones coincidan con la denominación de los productos enajenados por la recurrente.

Así también se señaló que en el caso de la Farmacopea Herbolaria de los Estados Unidos Mexicanos se establecen requisitos mínimos de calidad que deben cumplir los remedios herbolarios o sus insumos (aditivos o materias primas) por lo tanto, no se permite su comercialización si no cumplen al menos dichos requerimientos oficiales, sobre los cuales la Comisión Federal para Previsión contra Riesgos Sanitarios se basa para otorgar la autorización de comercialización, de esta manera el permiso sanitario de la Secretaría de Salud y el que sean elaborados en la industria químico-farmacéutica y el aval de una licencia sanitaria expedida por la Secretaría tiene un fin de control sanitario y un una especialidad farmacéutica.

Una vez delimitado lo anterior tenemos que a Litis a dilucidar en el presente asunto resulta ser determinar si los productos enajenados por la contribuyente a que hace referencia la autoridad fiscalizadora en la resolución primigeniamente recurrida fueron gravados indebidamente a la tasa del 0%.

Siendo pertinente entonces traer a la luz el contenido de los artículos 2-A, fracción I, inciso b) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 7, del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ambos vigentes en 2010 los cuales son de la literalidad siguiente:

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Artículo 2-A. *El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:*

I. La enajenación de:

...

b). Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de:

...

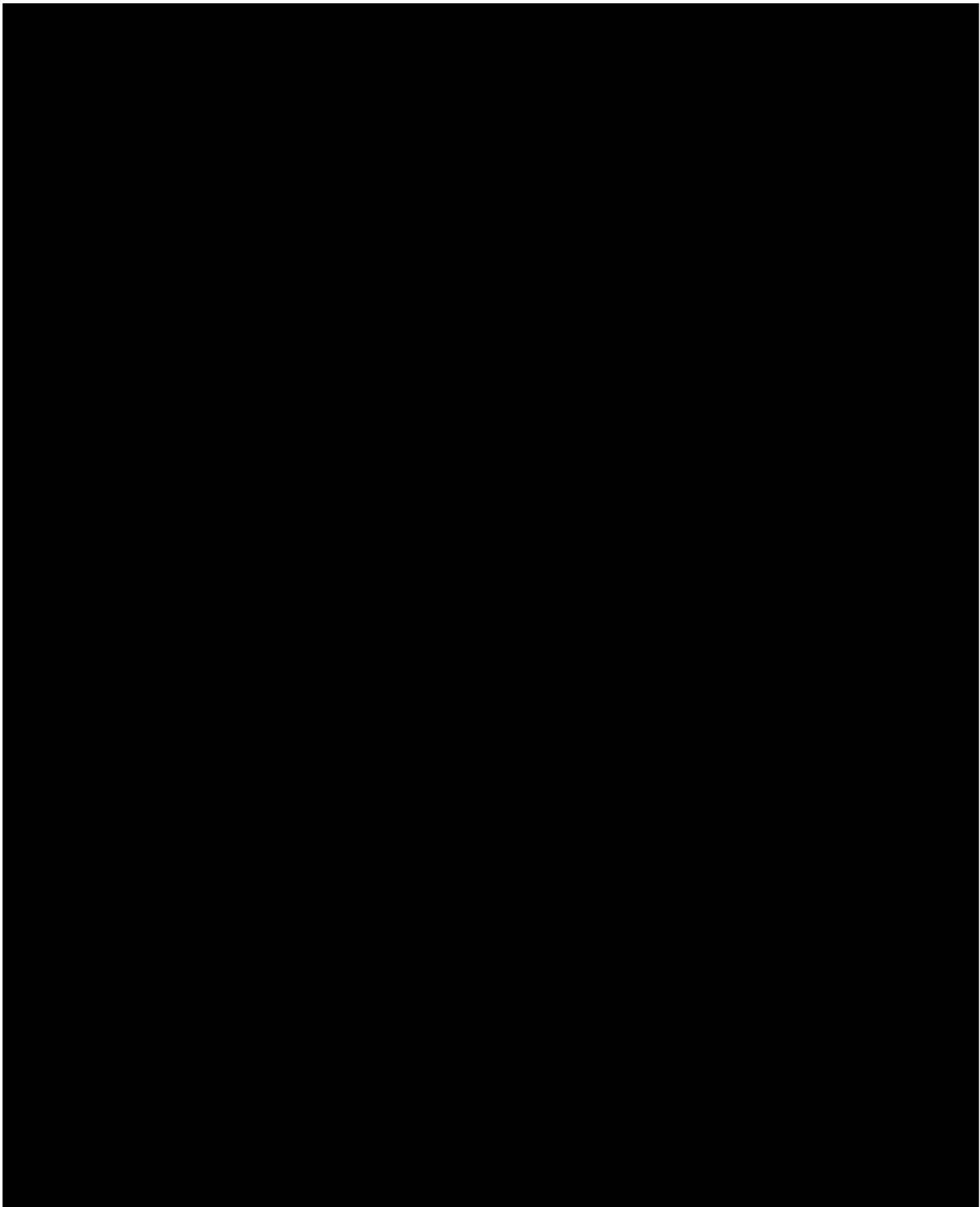
Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

Artículo 7. *Para los efectos del artículo 2o.-A, fracción I, inciso b) de la Ley, se consideran medicinas de patente las especialidades farmacéuticas, los estupefacientes, las sustancias psicotrópicas y los antígenos o vacunas, incluyendo las homeopáticas y las veterinarias.*

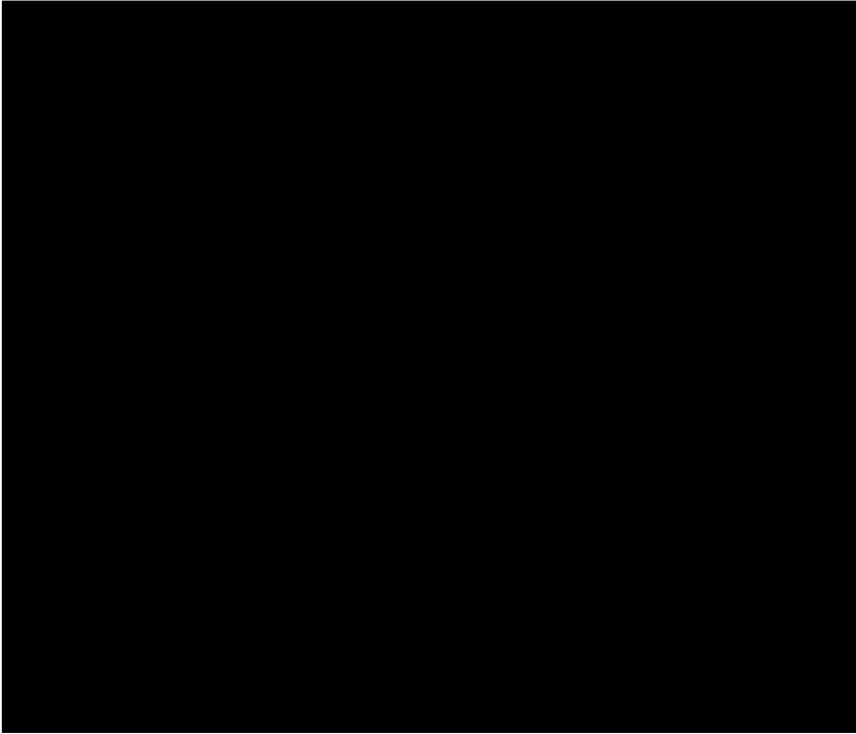
Los medicamentos magistrales y oficinales a que se refiere la legislación sanitaria se consideran medicinas de patente, cuando sean equivalentes a las especialidades farmacéuticas.

De los preceptos legales transcrito se advierte que se aplicará la tasa del 0% para efectos del Impuesto al Valor Agregado, cuando se enajenen medicinas de patente y productos destinados a la alimentación, especificando que se considera medicina de patente las especialidades farmacéuticas, los estupefacientes, las sustancias psicotrópicas y los antígenos o vacunas, incluyendo las homeopáticas y las veterinarias; añadiéndose que los medicamentos magistrales y oficinales a que se refiere la legislación sanitaria se consideran medicinas de patente, cuando sean equivalentes a las especialidades farmacéuticas.

En el caso en análisis la contribuyente ***** consideró como medicinas de patente y como consecuencia les aplicó la tasa del 0% para efectos del impuesto al valor agregado a los siguientes productos:



ASSAI MEGA CAPSULAS 1x60
PROTEC-TE POLVO SOBRE 20 g 1x15
TRANSHEALTH JUNIOR JARABE 1x250 ml
POWERHIT CAPSULAS 1x60
PROTEHEPAR + COM B CAPS 1x60 3 Piezas
FUCUSVELT-B CAPSULAS 1x90
FUCUSVELT CON CHITOSAN CAPSULAS 1x90
MEGANONI 100 CAPSULAS 1x60
BABY SLEEP JARABE 1x250 ml
REVITALITTI CAPSULAS 1x60
MAXX ENERGY SHOT SOLUCION 60 ml 1x12FCOS
MEGAMAX SPORT POLVO 1x100 g
MEGALINZ POLVO 1x500 g 3,869 PIEZAS
STOP-CEL CAPSULAS 1x60
MEGAKRON Co.Q10 CAPSULAS 1x30
MEGA SENSITIVE GEL 1x20 g
UVER CAPSULAS 1x60
JR. VID TABLETAS 1x60
SIMIGYM SOYA VAINILLA POLVO 1x400 g
JULPER CAPSULAS 1x30
L-OLI TABLETAS 1x30
CHITOCAPS CAPSULAS 1x60
MORECAL TABLETAS 1x60
SIMIGYM SOYA POLVO 1x400 g GUATEMALA
SIMIOPTIC CAPSULAS 1x30 (GUATEMALA)
CALCIO DE CORAL CAPSULAS 1x60
GUARACAPS CAPSULAS 1x60 4 PIEZAS
IMERKLIN POLVO 1X340 g
MAXI SVELT CAPSULAS 1x60
SIMINMUNE TABLETAS
VITAMINA C Y PETALOS DE ROSA TABLETAS
BODY TIME DELIT CREMA
NATURAL C TABLETAS
BABY SLEEP CAPSULAS
INDOL 3 CARBONOL CAPS
TRIPTOFANO CAPSULAS



Por su parte la fiscalizadora como vimos ya al inicio del presente considerando determinó en la resolución liquidatoria controvertida que los remedios y medicamentos herbolarios no son un medicamento que pueda ser considerado medicina de patente, ni tampoco corresponden a especialidades farmacéuticas a la luz de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento pues los productos denominados “Remedios Herbolarios” elaborados y enajenados por la hoy actora no son medicamentos de patente, por lo cual no cabe la interpretación analógica entre remedio herbolario y medicina de patente pues en el Reglamento de Insumos para la Salud los remedios herbolarios son regulados en otro Título desprendiéndose una clara distinción entre ellos atendiendo a que el remedio herbolario no es insumo por lo que no es un medicamento de patente y al no serlo no puede considerarse como una especialidad farmacéutica, lo cual lleva indefectiblemente a acudir a la normatividad en materia de salud a

efecto de esclarecer la Litis que se plantea en el presente asunto, la cual resulta ser en términos de lo dispuesto por el artículo 5, del Código Fiscal de la Federación la Ley General de Salud y el Reglamento de Insumos para la Salud.

Los artículos 221, fracción I y 224, de la Ley General de Salud y el 88, del Reglamento de Insumos para la Salud son del tenor siguiente:

Artículo 221. *Para los efectos de esta Ley, se entiende por:*

I. Medicamentos: *Toda sustancia o mezcla de sustancias de origen natural o sintético que tenga efecto terapéutico, preventivo o rehabilitatorio, que se presente en forma farmacéutica y se identifique como tal por su actividad farmacológica, características físicas, químicas y biológicas. Cuando un producto contenga nutrimentos, será considerado como medicamento, siempre que se trate de un preparado que contenga de manera individual o asociada: vitaminas, minerales, electrolitos, aminoácidos o ácidos grasos, en concentraciones superiores a las de los alimentos naturales y además se presente en alguna forma farmacéutica definida y la indicación de uso contemple efectos terapéuticos, preventivos o rehabilitatorios.*

Artículo 224. *Los medicamentos se clasifican:*

A. *Por su forma de preparación en:*

I. Magistrales: *Cuando sean preparados conforme a la fórmula prescrita por un médico,*

II. Oficinales: *Cuando la preparación se realice de acuerdo a las reglas de la Farmacopea de los Estados Unidos Mexicanos, y*

III. Especialidades farmacéuticas: *Cuando sean preparados con fórmulas autorizadas por la Secretaría de Salud, en establecimientos de la industria químico-farmacéutica.*

B. *Por su naturaleza:*

I. Alopáticos: *Toda sustancia o mezcla de sustancias de origen natural o sintético que tenga efecto terapéutico, preventivo o rehabilitatorio, que se presente en forma farmacéutica y se identifique como tal por su actividad farmacológica, características físicas, químicas y biológicas, y se encuentre registrado en la Farmacopea de los Estados Unidos Mexicanos para medicamentos alopáticos,*

II. Homeopáticos: *Toda sustancia o mezcla de sustancias de origen natural o sintético que tenga efecto terapéutico, preventivo o rehabilitatorio y que sea elaborado de acuerdo con los procedimientos de fabricación descritos en la Farmacopea Homeopática de los Estados Unidos Mexicanos, en las de otros países u otras fuentes de información científica nacional e internacional, y*

III. Herbolarios: *Los productos elaborados con material vegetal o algún derivado de éste, cuyo ingrediente principal es la parte aérea o subterránea de una planta o extractos y tinturas, así como jugos, resinas, aceites grasos y esenciales, presentados en forma farmacéutica, cuya eficacia terapéutica y seguridad ha sido confirmada científicamente en la literatura nacional o internacional.*

De los numerales transcritos se advierte que para efectos de la Ley General de Salud por **medicamentos** se entiende toda sustancia o mezcla de sustancias de origen natural o sintético que tenga efecto terapéutico, preventivo o rehabilitatorio, que se presente en forma farmacéutica y se identifique como tal por su actividad farmacológica, características físicas,

químicas y biológicas. Cuando un producto contenga nutrimentos, será considerado como medicamento, siempre que se trate de un preparado que contenga de manera individual o asociada: vitaminas, minerales, electrolitos, aminoácidos o ácidos grasos, en concentraciones superiores a las de los alimentos naturales y además se presente en alguna forma farmacéutica definida y la indicación de uso contemple efectos terapéuticos, preventivos o rehabilitatorios.

Asimismo, se colige que los medicamentos se clasifican por su **forma de preparación** **en:** magistrales, oficinales y especialidades farmacéuticas, mientras que por su **naturaleza** se clasifican en: alopáticos, homeopáticos y herbolarios.

En el caso debemos tener especial atención en los clasificados como **herbolarios** los cuales resultan ser los productos elaborados con material vegetal o algún derivado de éste, cuyo ingrediente principal es la parte aérea o subterránea de una planta o extractos y tinturas, así como jugos, resinas, aceites grasos y esenciales, presentados en forma farmacéutica, cuya eficacia terapéutica y seguridad ha sido confirmada científicamente en la literatura nacional o internacional.

También es importante definir qué se entiende por **especialidad farmacéutica** que es cuando sean preparados con fórmulas autorizadas por la Secretaría de Salud, en establecimientos de la industria químico-farmacéutica, es decir, solo pueden incluirse dentro de esta categoría a los medicamentos alopáticos, porque éstos se presentan en forma farmacéutica.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 2-A, fracción II, inciso b) establece que el impuesto se calculará a la tasa del 0% cuando se esté ante la enajenación de **medicinas de patente** y productos destinados a la alimentación, entendiéndose por medicamentos de patente a aquellos que surgen de una investigación profunda que realiza un laboratorio, es decir, en establecimientos de la industria químico-farmacéutica con la intención de sanar un padecimiento específico.

Ahora bien, es conveniente traer a la luz el Reglamento de Insumos para la Salud el cual tiene por objeto reglamentar el control sanitario de los insumos y de los remedios herbolarios, así como el de los establecimientos, actividades y servicios relacionados con los mismos, mismo que en su artículo 88, señala lo que sigue:

Artículo 88. *Se considera Remedio Herbolario al preparado de plantas medicinales, o sus partes, individuales o combinadas y sus derivados, presentado en forma farmacéutica, al cual se le atribuye por conocimiento popular o tradicional, el alivio para algunos síntomas participantes o aislados de una enfermedad.*

Los Remedios Herbolarios no contendrán en su formulación sustancias estupefacientes o psicotrópicas ni ningún otro tipo de fármaco alopático u otras sustancias que generen actividad hormonal, antihormonal o cualquier otra sustancia en concentraciones que represente riesgo para la salud.

Se advierte de lo transcrito que se considera **remedio herbolario** al preparado de plantas medicinales, o sus partes, individuales o combinadas y sus derivados, presentado en forma farmacéutica, al cual se le atribuye por conocimiento popular o tradicional, el alivio para algunos síntomas participantes o aislados de una enfermedad, haciéndose a su vez la especificación que los remedios herbolarios no contendrán en su formulación sustancias

estupefacientes o psicotrópicas ni ningún otro tipo de fármaco alopático u otras sustancias que generen actividad hormonal, antihormonal o cualquier otra sustancia en concentraciones que represente riesgo para la salud.

De tal manera, que con base en las consideraciones anteriores, se arriba a la conclusión de que **la Ley del Impuesto al Valor Agregado reconoce únicamente como medicinas de patente, a las especialidades farmacéuticas (medicamentos alopáticos), así como a los medicamentos magistrales y oficinales, siempre que sean equivalentes a las especialidades farmacéuticas, incluyendo los productos homeopáticos, es decir, que sean preparados con fórmulas autorizadas por la Secretaría de Salud, en establecimientos de la industria químico-farmacéutica que obtengan la licencia sanitaria respectiva**, en términos del primer párrafo, del artículo 258 de la citada Ley General de Salud, cuyo texto es:

Artículo 258. *Los establecimientos a que se refieren las fracciones I, II, IV y XI, del artículo anterior y los relativos a las demás fracciones cuando se dediquen al proceso de los productos señalados en la fracción I del artículo 198 de esta Ley, deben contar con la licencia sanitaria correspondiente expedida por la Secretaría de Salud. Los establecimientos diversos a los referidos en el presente párrafo sólo requieren presentar aviso de funcionamiento ante la Secretaría de Salud.*

Se considera así, pues la Ley General de Salud solo define lo que puede entenderse por medicamento y a su vez por medicamento herbolario no por medicina de patente, sin que como lo pretende el accionante puedan tomarse como sinónimos pues por un lado una **medicina de patente** es aquella que surge de una investigación profunda que realiza un laboratorio, es decir, **que se realiza en establecimientos de la industria químico-farmacéutica** con la intención de sanar un padecimiento específico, mientras que los **medicamentos herbolarios** resultan ser los productos elaborados con material vegetal o algún derivado de éste, cuyo ingrediente principal es la parte aérea o subterránea de una planta o extractos y tinturas, así como jugos, resinas, aceites grasos y esenciales, presentados en forma farmacéutica, cuya eficacia terapéutica y seguridad ha sido confirmada científicamente en la literatura nacional o internacional.

No obsta a la consideración anterior el argumento de la accionante en cuanto a que el Reglamento de Insumos para la Salud no define ni delimita su constitución como medicamentos simplemente hace distinción de algunas características para efectos de establecer los requisitos necesarios para su fabricación y distribución haciendo alusión al contenido de los numerales 66 y 67 de dicho Reglamento⁴⁴, pues la razón principal para que los productos materia del litigio no

⁴⁴ **Artículo 66.** Los medicamentos herbolarios, además de contener material vegetal, podrán adicionar en su formulación excipientes y aditivos.

Artículo 67. No se consideran medicamentos herbolarios aquéllos que estén asociados a principios activos aislados y químicamente definidos, ni aquéllos propuestos como inyectables.

sean considerado como aquellos afectos a la tasa 0% es que no se consideran como aquellos que por su forma de preparación provengan de una especialidad farmacéutica con independencia del hecho de que se encuentren adicionados con excipientes y aditivos.

Lo anterior no hace que pase inadvertido para esta Sala Juzgadora que algunos medicamentos herbolarios al igual que la medicina de patente son presentados en forma farmacéutica y tienen eficacia terapéutica, sin embargo, en el caso no se tiene la certeza de que los productos enajenados por la demandante son medicamentos que entran dentro de la categoría de medicamentos de patente surgidos de un establecimiento de la industria químico-farmacéutica, es decir de una especialidad farmacéutica.

Ello es así, puesto que si bien la accionante se ocupa de exhibir los registros sanitarios 003P2015 SSA, 020P2015 SSA, 010P2015 SSA, 001P2015 SSA, 00P2013 SSA, 015P2014 SSA, 019P2015 SSA, 017P2014 SSA, 004P2015 SSA, 004P2013 SSA, 019P2015 SSA, 016P2014 SSA, 010RH2013 SSA, 001RH200 SSA, 001RH2013 SSA, 004RH2013, 003RH2014 SSA, 001TRH201 SSA, 002RH2014 SSA, 007RH2013, SSA, 009RH2014 SSA, 005RH/99 SSA y 007RH/99 SSA los cuales obran agregados en copia simple de las fojas 332 a la 382 de autos, sin embargo con ellos no es posible llegar a la convicción de que los productos enajenados por la actora a los que les corresponden los registros sanitarios enlistados están catalogados por la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios como medicamentos de patente pertenecientes a la categoría de especialidades farmacéuticas, esta afirmación se hace con sustento en el dictamen pericial rendido por el perito en materia química designado por las autoridades enjuiciadas, cuyo dictamen es el único que es tomado en cuenta por este Órgano Jurisdiccional pues el rendido por el perito de la parte actora no fue ratificado dentro del plazo que al efecto prevé el artículo 43, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, como se advierte del auto de 13 de junio de 2019, que obra a foja 563 de autos, puesto que además el mismo no fue objetado por la enjuiciante.

Resulta aplicable, por analogía, la Jurisprudencia 1a./J. 90/2005, sostenida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 31/2005-PS, que indica:

DICTÁMENES PERICIALES NO OBJETADOS. SU VALORACIÓN. En relación con la facultad de los Jueces para apreciar las pruebas, la legislación mexicana adopta un sistema mixto de valoración, pues si bien concede arbitrio judicial al juzgador para apreciar ciertos medios probatorios (testimoniales, periciales o presuntivos), dicho arbitrio no es absoluto, sino restringido por determinadas reglas. En tal virtud, el hecho de que no se objete algún dictamen pericial exhibido en autos, no implica que éste necesariamente tenga valor probatorio pleno, pues conforme al principio de valoración de las pruebas, el juzgador debe analizar dicha probanza para establecer si contiene los razonamientos en los cuales el perito basó su opinión, así como las operaciones, estudios o experimentos propios de su arte que lo llevaron a emitir su dictamen, apreciándolo conjuntamente con los medios de convicción aportados, admitidos y desahogados en autos, atendiendo a las reglas de la lógica y de la experiencia, exponiendo los fundamentos de su valoración y de su decisión. Por tanto, la falta de impugnación de un dictamen pericial no impide al Juez de la causa estudiar los razonamientos técnicos propuestos en él, para estar en posibilidad de establecer cuál peritaje merece mayor credibilidad y pronunciarse respecto de la cuestión debatida, determinando según su particular apreciación, la eficacia probatoria del aludido dictamen.

En cuanto a los elementos valorativos atinentes a la prueba pericial, previo a conocer las respuestas dadas a los cuestionamientos proferidos por las partes en el dictamen rendido por el perito de la autoridad enjuiciada es conveniente mencionar que la Segunda Sección de la Sala Superior de este Tribunal, en la Jurisprudencia VII-P2aS-698, de rubro **PRUEBA PERICIAL. REQUISITOS PARA SU VALORACIÓN**, consideró, que: "(...) de conformidad con lo establecido por los artículos 143 y 144 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria a la materia fiscal, la prueba pericial tiene lugar cuando en un juicio o negocio, en los que por sus características especiales, es necesaria la opinión de un especialista en determinada materia, técnica, ciencia, arte u oficio, a fin de tener acceso a una opinión que oriente al Juzgador en el conocimiento de cuestiones no jurídicas en las que no es experto. Sin embargo, lo anterior no significa que basta con que el perito designado para el desahogo de dicha prueba, ya sea por las partes o el tercero en discordia, presente su dictamen para que el mismo sea valorado en forma irrestricta, pues la opinión del experto en cuestión, a fin de tener el suficiente peso probatorio para producir convicción en el Juzgador en cuanto al contenido del peritaje, debe cumplir con requerimientos mínimos como son: i) idoneidad de los conocimientos del perito, lo que se justifica con el grado académico y/o experiencia en la materia en la cual se requiere su opinión; ii) tiempo y forma del dictamen, en cuanto a la oportunidad en su presentación y el desahogo preciso de las cuestiones planteadas por las partes; iii) metodología empleada por el perito para desarrollar el peritaje y los medios de los que se valió para ello; iv) el estándar que rige en la materia o especialidad en la que es experto, y si se aparta del mismo, la razón de ello; v) sustento doctrinal, que abarca todas las fuentes de consulta que respaldan su opinión; y vi) material adicional, que incluye todos aquellos elementos que se puedan anexar para reforzar sus conclusiones. Parámetros que permiten al Juzgador evaluar primero en forma individual cada dictamen y después en su conjunto, al realizar la confronta entre sí de los mismos, con la finalidad de conocer su fuerza probatoria en cuanto a las opiniones vertidas en dichos peritajes".

En ese orden de ideas tenemos que el dictamen pericial rendido por el perito en materia química designado por la autoridad demandada en el presente juicio que obra agregado de las fojas 531 a la 541 de autos, en la que parte que interesa expone lo siguiente:

Dictamen rendido por perito designado por la autoridad demandada (fojas 531 a 541 de autos.

Preguntas del cuestionario ofrecido por la parte actora

10. Que explique el perito cual es la finalidad de los registros sanitarios expedidos por la Comisión Federal para la Protección de Riesgos Sanitarios (COFEPRIS).

El registro sanitario es la autorización sanitaria expedida por la Comisión federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios (COFEPRIS), que permite a una persona física o moral, la realización de actividades relacionadas con la salud humana.

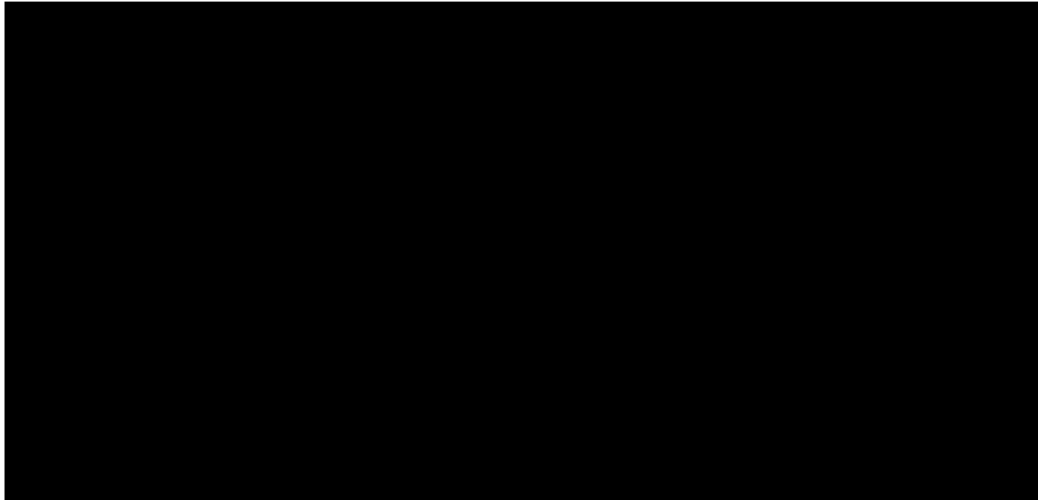
Requieren registro sanitario los medicamentos, estupefacientes, sustancias psicotrópicas y productos que los contengan, equipos médicos, prótesis, órtesis, ayudas

funcionales, agentes de diagnóstico, insumos de uso odontológico, materiales quirúrgicos, de curación y productos higiénicos, así como los plaguicidas, nutrientes vegetales y sustancias tóxicas o peligrosas.

El registro sólo podrá ser otorgado por la Secretaría de Salud y tendrá vigencia de 5 años.

11. Que diga el perito si de los registros a que se hace referencia en la cuestión anterior es posible determinar el uso del producto específico a que hace alusión cada uno de ellos.

Del registro sanitario que expide la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios (COFEPRIS), si es posible determinar el uso del producto específico, ya que de acuerdo a la nomenclatura que se muestra a continuación, se asigna una clave alfanumérica que contiene un número consecutivo, una letra que indica el tipo de insumo y/o producto de que se trata (M, P, V, H O RH) y el año de emisión del registro.



12. Que diga el perito si el uso de los productos listados por la demandante (de los que comercializados), coincide con el señalado, en cada caso, en los Registros Sanitarios expedidos por la Comisión Federal para la Protección contra riesgos Sanitarios (COFEPRIS)

Los productos listados por la demandante coinciden con lo señalado en los Registros sanitario de cada uno, expedidos por la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios (COFEPRIS), se trata de productos que cuentan con registro sanitario como remedios herbolarios (RH) y otros como medicamentos herbolarios (p), cuya finalidad es actuar como auxiliares o coadyuvantes en los tratamientos de padecimientos específicos pero no contienen un principio activo o fármaco en una dosis específica para curar o prevenir alguna enfermedad, por lo que no cuentan con un efecto profiláctico ni terapéutico que los califique como un medicamento de patente.

Preguntas del cuestionario ofrecido por la autoridad demandada

3. Que diga el perito si los remedios herbolarios son considerados como medicamentos de patente de acuerdo a su eficacia terapéutica.

La eficacia terapéutica de los remedios herbolarios no está comprobada científicamente, los efectos se les atribuyen por conocimiento popular o tradicional para el alivio para algunos síntomas participantes o aislados de una enfermedad, por lo que no son considerados como medicamentos de patente.

Los remedios herbolarios no cumplen con los protocolos de investigación previstos para un medicamento de patente, como son estudios de biodisponibilidad que indiquen la dosis exacta del principio activo, mecanismo de acción, indicaciones terapéuticas, psicología o dosificación para obtener una respuesta terapéutica, modo de administración, contraindicaciones, reacciones adversas, interacciones farmacológicas, advertencias y precauciones, que permiten determinar su calidad, eficacia y seguridad. La Secretaría de Salud, es la autoridad competente para avalar un producto como medicamento, emitiendo mediante Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios (COFEPRIS) un registro sanitario alfa numérico, que de acuerdo a la nomenclatura, asigna la letra M, que corresponde al tipo de producto, como un medicamento alopático.

4. Que diga el perito qué es un medicamento de patente y cuáles son los protocolos de investigación y/o ensayos clínicos a los que están sujetos para poder ser aprobado.

Un medicamento de patente es aquel producto innovador que contiene un principio activo nuevo derivado de muchos años de investigación, está protegido por una patente y es fabricado de manera exclusiva por el laboratorio farmacéutico que lo desarrolló, se denominan por el nombre de la sustancia activa y por un nombre o marca comercial, cuando la patente de un medicamento innovador ha vencido, puede ser comercializado



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 2619/18-03-02-4



por otros laboratorios o marcas comerciales, una vez que haya cumplido con número de requisitos que aseguren que tienen la misma calidad, eficacia y seguridad que aquél que fue patentado.

La mayoría de las compañías farmacéuticas duran entre 12 y 15 años desde el comienzo de la investigación del principio activo hasta que está disponible para los pacientes. Los protocolos de investigación y ensayos clínicos a los que están sujetos para poder ser aprobados es un proceso muy extenso que requiere de una alta inversión económica por parte de las compañías farmacéuticas, el cual se puede resumir en lo siguiente:

- 1) Descubrimiento y desarrollo
Investigación de dianas (sustancias proteicas asociadas a una enfermedad), determinación de su mecanismo de acción e identificación de compuestos potenciales.
- 2) Investigación pre-clínica.
Realización de estudios de laboratorio in-vitro e in-vivo previos a la realización de pruebas en humanos. Determinación de dosis y niveles de toxicidad.
- 3) Investigación clínica.
Pruebas en seres humanos para determinar el candidato al medicamento, se realiza en varias fases: FASE 1.- El compuesto experimental se administra a un pequeño grupo de pacientes voluntarios sanos para evaluar la seguridad del tratamiento. FASE 2.- El compuesto experimental se administra a un mayor número de personas para medir la eficacia y seguridad. FASE 3.- El medicamento es administrado a grupos grandes de pacientes, monitorear efectos secundarios. FASE 4.- Aportan información adicional acerca del tratamiento.
- 4) Registro y autorización de las autoridades.
Al contar con resultados de los ensayos clínicos, se envían a las autoridades regulatorias correspondientes.
- 5) Lanzamiento y monitorización de seguridad.
Comercialización del producto, mejora y recolección de datos para información de efectos adversos.

5. Que indique el perito si un medicamento herbolario cumple con los protocolos de investigación previos para los medicamentos de patente.

Un medicamento herbolario no cumple con los protocolos de investigación previstos para los medicamentos de patente, descritos en la respuesta a la pregunta inmediata anterior.

Los medicamentos herbolarios, cuya eficacia terapéutica y seguridad ha sido confirmada científicamente en la literatura nacional o internacional, sin embargo, no son sometidos a estudios de biodisponibilidad como los medicamentos de patente.

8. Que explique el perito si los remedios herbolarios son considerados como medicamentos de patente.

Debido a que los remedios herbolarios consisten en un preparado de plantas medicinales, o sus partes, individuales o combinadas y sus derivados, no contienen en su formulación sustancias estupefacientes o psicotrópicas ni ningún tipo de fármaco o principio activo, por lo que no son considerados medicamentos de patente.

A los remedios herbolarios se les atribuye su actividad o efectos por conocimiento popular o tradicional, el alivio para algunos síntomas participantes o aislados de una enfermedad, pero no cuentan con los protocolos de investigación de un medicamento de patente, así como estudios de biodisponibilidad, ensayos preclínicos y clínicos.

Una vez que conocimos el resultado del dictamen, a fin de evaluar y asignar la fuerza probatoria del mismo, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 46, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se procede a hacer el siguiente pronunciamiento:

Bajo este contexto, esta Sala constata, que los requisitos previstos en la jurisprudencia VII-P2aS-698 fueron solventados de la siguiente forma:

Idoneidad. El perito acreditó ser químico certificado y con ello tener los conocimientos especializados en la materia de la prueba ofrecida, que los califica como profesional idóneo para externar su opinión como perito.

Tiempo y forma. Rindió y ratificó su dictamen en el plazo concedido y de conformidad con el cuestionario realizado por la parte actora y ampliado por la demandada, externando al emitir sus respuestas el razonamiento que sustenta las mismas.

Metodología. No precisó el método de trabajo que desarrollo para la elaboración de dicho peritaje; sin embargo, señaló los medios de que se valió para ello y los elementos que tomó en cuenta para sus conclusiones.

Estándar. Señala que sus opiniones se ajustan al estándar que rige en la materia o especialidad en la que es experto.

Sustento doctrinal. Cita el material bibliográfico consultado, así como la legislación en que sustenta su dictamen.

Material adicional. No proporciona elementos adicionales a su dictamen como respaldo de sus conclusiones.

Entonces se observa que el dictamen cumple con los parámetros de idoneidad, tiempo y forma, estándar y sustento doctrina, no así respecto de los consistentes en metodología y material adicional, sin embargo la falta de estos elementos no implica que ello reste valor probatorio al mismo puesto que por cuanto hace la ausencia de metodología hay que considerar que en el se señalan los medios de que se valió y los elementos que tomó en cuenta para emitir su opinión, lo que de alguna forma deja ver el sustento de sus conclusiones.

En cuanto a la falta de señalamiento de material anexo, es importante puntualizar que en este caso, por tratarse de una prueba en materia química, dicho requisito sería de importancia para el caso de opiniones disidentes, lo que no sucede en el caso pues solo se analiza un dictamen ante la falta de cumplimiento de los requisitos que marca la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo del dictamen rendido por el perito designado por la parte actora.

Por lo anterior, se puede concluir, que, si bien es cierto que el dictamen de cuenta fallaron en el cumplimiento de varios de los citados elementos, también lo es que, al tratarse de la opinión técnica de un experto en materia química, los conocimientos que posee lo autorizan en este caso de manera suficiente, para ser considerado en la resolución del presente asunto.

En tal tesitura se otorga valor probatorio pleno al dictamen en cuestión, en términos del artículo 46, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, lo que nos lleva a colegir del mismo lo siguiente:

Del dictamen sintetizado destaca en primer término la constitución del registro otorgado por la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios (COFEPRIS) en el que otorga a cada producto una nomenclatura distinta dependiendo del tipo de insumo, a saber, la letra M para los alopáticos, la P para los herbolarios, la V para los vitamínicos, la H para los homeopáticos y la RH para los remedios herbolarios.

También se advierte que el registro sanitario es otorgado a una serie de productos de los cuales no todos entran dentro de la categoría de medicamentos.

Asimismo se observa que existen diferencias notables entre un remedio herbolario y un medicamento de patente, siendo la principal el hecho de que éstos últimos contienen un principio activo nuevo derivado de años de investigación, está protegido por una patente y es fabricado de manera exclusiva por el laboratorio farmacéutico que lo desarrolló, se denominan por el nombre de la sustancia activa y por un nombre o marca comercial, implicando un proceso extenso de fases para llegar a un resultado que permita el registro y autorización de las autoridades sanitarias para su comercialización, mientras que un remedio herbolario su eficacia terapéutica no está comprobada científicamente y sus efectos se les atribuyen por conocimiento popular o tradicional para el alivio para algunos síntomas participantes o aislados de una enfermedad, además de que no cumplen con los protocolos de investigación previstos para un medicamento de patente, como son estudios de biodisponibilidad que indiquen la dosis exacta del principio activo, mecanismo de acción, indicaciones terapéuticas, psicología o dosificación para obtener una respuesta terapéutica, modo de administración, contraindicaciones, reacciones adversas, interacciones farmacológicas, advertencias y precauciones, que permiten determinar su calidad, eficacia y seguridad.

Entonces es posible concluir que:

- Los registros sanitarios *****

***** exhibidos como prueba por la accionante no acreditan que sean medicinas de patente pues los mismos tienen como nomenclaturas incluidas en sus registros las letras P y RH que como se mencionó se les otorga a los productos herbolarios y a los remedios herbolarios, por lo que estos no pueden considerarse que entran dentro de la clasificación de especialidades farmacéuticas a que hace referencia el artículo 7, del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y además no son estupefacientes, sustancias psicotrópicas, antígenos o vacunas.
- El hecho de contar con registros sanitarios no los convierte de manera directa en medicamentos de patente, pues los registros sanitarios son autorizaciones especiales para ciertos productos que por su uso y naturaleza pueden incidir en un riesgo sanitario para la población, como los medicamentos y fármacos, pero no solo estos se les otorga sino también a otro tipo de productos como pueden ser los remedios herbolarios y los medicamentos herbolarios.

- Los remedios herbolarios no cumplen con los protocolos de investigación previstos para un medicamento de patente, como son estudios de biodisponibilidad que indiquen la dosis exacta del principio activo, mecanismo de acción, indicaciones terapéuticas, psicología o dosificación para obtener una respuesta terapéutica, modo de administración, contraindicaciones, reacciones adversas, interacciones farmacológicas, advertencias y precauciones, que permiten determinar su calidad, eficacia y seguridad, por ello no pueden ser considerados así.

Apoya lo antes razonado la siguiente tesis:

REGISTRO SANITARIO DE MEDICAMENTOS. SU NATURALEZA, ALCANCE Y FINALIDAD. De los artículos 194, 368 y 376 de la Ley General de Salud, así como 1 y 3 del Reglamento de la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios, deriva que compete a la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios (COFEPRIS), como órgano administrativo desconcentrado de la Secretaría de Salud, ejercer el control sanitario nacional, el cual comprende múltiples acciones para verificar las actividades relacionadas con la salud humana conforme al marco jurídico vigente, ya sea mediante verificaciones, supervisiones, monitoreo, muestreos, la imposición de sanciones o medidas de seguridad, así como el otorgamiento de las autorizaciones sanitarias para permitir a una persona pública o privada llevar a cabo actividades relacionadas con la salud humana, las cuales pueden tener el carácter de licencias, permisos, registros o tarjetas de control sanitario. Así, los registros sanitarios son autorizaciones especiales para ciertos productos que por su uso y naturaleza pueden incidir en un riesgo sanitario para la población, como los medicamentos y fármacos. De ahí que el registro sanitario de medicamento constituya el acto administrativo a través del cual la autoridad sanitaria avala que un medicamento o fármaco es eficaz, seguro y de calidad, lo que no implica la autorización para comercializarlos libremente, ya que su comercio o distribución tiene que sujetarse a las diversas disposiciones de regulación de comercio de medicamentos, en tanto que la COFEPRIS sólo verifica cuestiones estrictamente sanitarias, por lo que el referido registro únicamente avala la seguridad, calidad y eficacia del medicamento o fármaco.⁴⁵

Lo anterior es confirmado además por la Subdirectora Ejecutiva de Fármacos y Medicamentos de la Comisión de Autorización Sanitaria en el oficio *****, emitido el 19 de febrero de 2015, en el que hizo del conocimiento de la autoridad fiscalizadora atendiendo a la solicitud que le fue planteada que los permisos sanitarios ***** corresponden a remedios herbolarios que no son considerados medicamentos pues no tienen un efecto terapéutico, preventivo o rehabilitatorio según lo contempla el artículo 88, del Reglamento de Insumos para la Salud.

Por tanto, si los productos enajenados por la actora están catalogados por la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios como remedios herbolarios y medicamentos herbolarios, éstos están excluidos del concepto de medicamentos de patente que establece el artículo 7, del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Además, no son medicamentos equivalentes a una especialidad farmacéutica (alopático), ya que no son elaborados con fórmulas autorizadas por la Secretaría de Salud, ni preparados en establecimientos de la industria químico farmacéutica que cuentan con licencia sanitaria.

⁴⁵ Registro digital: 2005815; Instancia: Primera Sala; Décima Época; Materias(s): Administrativa; Tesis: 1a. XCV/2014 (10a.); Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 4, Marzo de 2014, Tomo I, página 558; Tipo: Aislada

No resultando óbice a lo anterior lo argumentado por la demandante en cuanto a que la descripción de los productos a los cuales se otorga registro sanitario se señala una denominación distinta y genérica, pues pierde de vista que el listado que se maneja consiste en nombres del producto y lo que se registra es el ingrediente activo "formula del fármaco" el cual perfectamente coincide con los productos insertando a su demanda un cuadro ejemplificatorio, pues como fue ampliamente analizado en el presente considerando el hecho de que los productos enlistados cuenten con un registro sanitario no adquieren de manera automática la categoría de medicina de patente, por tanto, aun cuando las documentales de referencia si puedan relacionarse con la lista de productos señalados por la fiscalizadora ello no convalida el hecho de que no se trata de medicinas de patente.

Tampoco es posible considerar como fundado la manifestación hecha por la accionante en cuanto a que resulta inadmisibile que los medicamentos y remedios herbolarios sean desestimados como medicinas de patente porque las autoridades consideran de muto propio que los productos en análisis no ayudan a prevenir, curar o aliviar una enfermedad, puesto que con los registros sanitarios correspondientes se demuestra que los remedios herbolarios y medicamentos herbolarios auxilian en la prevención de enfermedades y en alivio de síntomas causados por diversos padecimientos, ya que el artículo 7, de Reglamento Interior de la Ley del Impuesto al Valor Agregado es el que hace la especificación de lo que se considera medicina de patente sin que en nada intervenga la voluntad de la autoridad pues fue el legislador el que determinó que serán consideradas así las especialidades farmacéuticas, los estupefacientes, las sustancias psicotrópicas y los antígenos o vacunas, incluyendo las homeopáticas y las veterinarias, así como los medicamentos magistrales y oficinales a que se refiere la legislación sanitaria cuando sean equivalentes a las especialidades farmacéuticas, por lo que al no formar parte de dicha lista los medicamentos y remedios herbolarios no es posible considerarlo entonces como afecto a lo que mandata el artículo 2-A, fracción I, inciso b), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por todo lo anteriormente expuesto, esta Sala Juzgadora concluye, que los productos que enajena la empresa actora son productos cuya enajenación no se ubican dentro de los supuestos que previene el artículo 2-A, fracción I, inciso b) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado aplicable, luego entonces, no le es aplicable la tasa del 0%, sino como lo señaló la autoridad demandada, la tasa general del 16%, conforme al artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

DÉCIMO. (SE REITERA) Análisis del segundo concepto de impugnación de la demanda.

Sostiene la accionante que es ilegal la resolución impugnada por confirmar la diversa emitida por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Sinaloa "1" toda vez que ésta desecha sin ningún motivo alguno las compensaciones realizadas por ella violando en su contra el principio de debida fundamentación y motivación, así como las garantías de legalidad y seguridad jurídica.

Refiere que la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Sinaloa "1" no cumplió con la debida motivación que deben revestir los actos de las autoridades debido a que en las fojas 100 y 102 de la resolución recurrida impugnada señala que conoció que la contribuyente enteró a cuenta de impuesto sobre la renta del ejercicio 2010 un total de pagos provisionales en importe de \$2'831,751.00 de los cuales un importe de \$1'543,346.00 fue efectivamente pagado y la cantidad de \$1'288,40.00 fue compensado a su parecer indebidamente con un saldo a favor de impuesto al valor agregado debido a que supuestamente conoció que las compensaciones con número de control 4412011393, 4412012134, 4412012136, 4412012137, 4412013761, 4412014358 (sic), 4412014416, 4412014429 y 4412014282 fueron rechazadas y que por lo tanto corresponden a compensaciones indebidas, lo anterior sin dar motivación de su proceder, puesto que a pesar de que la exactora menciona que tal información la obtuvo de la consulta a la base de datos del sistema de consultas de recaudación con que cuenta el Servicio de Administración Tributaria al cual tiene acceso y utiliza conforme al artículo 63, de Código Fiscal de la Federación es omisa en mencionar el número de oficio que contiene las supuestas resoluciones en donde se rechazó los trámites en comento, lo cual la deja en completo estado de indefensión pues bajo protesta de decir verdad no se ha notificado en ningún momento que las compensaciones realizadas por el ejercicio 2010 hayan sido rechazadas.

La representación jurídica de las autoridades demandadas al contestar señala que la Administración Desconcentra Jurídica de Sinaloa "1" sí consideró y tomó en cuenta todos y cada uno de los argumentos jurídicos planteados por la actora en su escrito de revocación.

Sostiene que la actora presentó aviso de compensación del pago provisional de impuesto sobre la renta del mes de febrero de 2010 contra el saldo a favor de impuesto al valor agregado del mes de septiembre de 2005 controlado con el número 4412011393 y en dicho saldo a favor consideró el impuesto al valor agregado en cantidad de \$49,500.00 derivado de la factura 4094 de 01 de agosto de 2005, la autoridad fiscalizadora válidamente rechazó dicho trámite de compensación en virtud de que la factura en comento fue cubierta con cheque de 30 de marzo de 2005 y cobrado en esa misma fecha, por lo que de conformidad con lo establecido en el artículo 1-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado la factura debió ser considerada en el periodo en que fue efectivamente pagada, es decir en el mes de marzo de 2005 y no hasta el mes de septiembre de 2005 como infundadamente lo hizo la demandante, esta determinación fue hecha del conocimiento de la contribuyente a través del oficio 500-23-00-01-02-2012-017878, emitido el 08 de agosto de 2012 por la Administración desconcentrada de Auditoría Fiscal de Sinaloa "1" invitándole a corregir su situación sin que haya dado respuesta a dicho oficio, por lo que se rechazó el trámite de compensación.

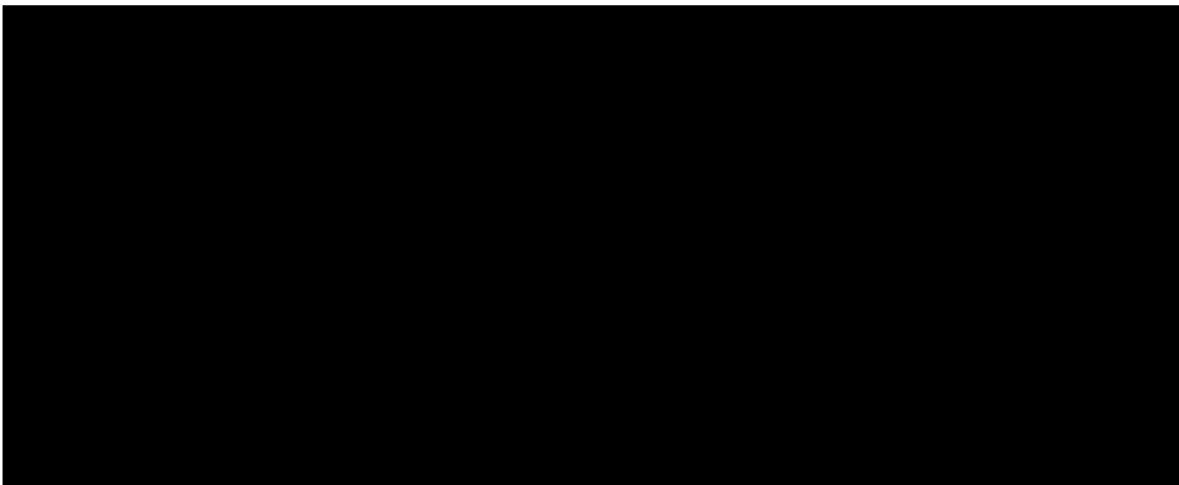
Asimismo, refiere que respecto de los avisos de compensación controlados con los números 4412012134, 4412012136, 4412012137, 4412013761, 4412014348, 4412014416,

4412014429 y 4412014282 todos de 15 de septiembre de 2011, la autoridad fiscalizadora los rechazó toda vez que derivan de compensaciones de impuesto sobre la renta de los meses de marzo, abril, junio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre todos de 2010 con el mismo saldo a favor de impuesto al valor agregado del mes de septiembre de 2005 del cual derivó el trámite 4412011393, mismo que fue rechazado en virtud de que en dicho saldo a favor se consideró el impuesto al valor agregado en cantidad de \$49,500.00 derivado de la factura 4094 de 01 de agosto de 2005 por los mismos motivos que este último trámite.

Aduce que fue la propia actora la que exhibió como prueba al procedimiento fiscalizador el oficio 500-23-00-01-02-2012-017878, por lo tanto, resulta infundado que en la instancia pretenda desconocer los motivos por los cuales se determinó que aplicó indebidamente compensaciones respecto del saldo a favor del impuesto al valor agregado del mes de septiembre de 2005 por la cantidad de \$1 '288,405.00 cuando se hizo de su conocimiento la irregularidad que existía.

Este Órgano Jurisdiccional considera infundado el concepto de impugnación en análisis.

De la resolución recurrida impugnada contenida en el oficio 500-51-00-07-02-2017-0027334, emitida el 16 de noviembre de 2017, por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Sinaloa "1" del Servicio de Administración Tributaria y que obra en las fojas 205 a 315 de autos, se advierte en las páginas 100 a 102 que la autoridad señaló que de la información obtenida de la consulta a la base de datos Sistema de consultas de recaudación con que cuenta el Servicio de Administración Tributaria y la cual tiene acceso de conformidad con el artículo 63, párrafos primero y último del Código Fiscal de la Federación conoció que las compensaciones realizadas por la contribuyente en sus declaraciones de pagos provisionales de impuesto sobre la renta del ejercicio 2010, fueron rechazados, por lo tanto, corresponden a compensaciones indebidas con número de control siguientes:



Asimismo, señaló que del análisis a la información que obra en sus archivos conoció que la contribuyente presentó aviso de compensación de pago provisional de impuesto sobre la renta del mes de septiembre de 2010 contra saldo a favor del impuesto al valor agregado del mes de septiembre de 2005 controlado con el número 4412011393, mismo trámite que fue rechazado, toda vez que se le requirió documentación adicional con respecto a dicho aviso de compensación mediante oficio 500-23-00-01-02-2012-013202 de 21 de junio de 2012 al cual la contribuyente dio respuesta, sin embargo una vez analizada la documentación proporcionada se observó que la factura 4094 de 01 de agosto de 2005 por importe de \$379,500.00 de y un impuesto al valor agregado en cantidad de \$49,500.00 cubierta con el cheque 781603 de 30 de marzo de 2005 y cobrada en esa fecha de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado debió haber sido considerada en el periodo en que fue efectivamente pagada, es decir en el mes de marzo de 2005.

Atento a lo anterior mediante diverso oficio 500-23-00-01-02-2012-01787 de 08 agosto de 2012 esa autoridad fiscalizadora emitió carta invitación efecto de que corrigiera su situación en un plazo de 15 días hábiles y/o proceder a presentar aviso de compensación complementario o en su caso escrito libre sin que se obtuviera respuesta alguna del contribuyente, por lo que dicho trámite fue rechazado.

Y, por cuanto hace a los avisos de compensación controlados son los números 4412012134, 4412012136, 4412012137, 4412013761, 4412014348, 4412014416, 4412014429 y 4412014282 todos de 15 de septiembre de 2011, fueron rechazados también atendiendo al mismo motivo, por lo que la autoridad determinó que la contribuyente no efectuó sus pagos provisionales de impuesto sobre la renta de conformidad con las disposiciones fiscales, toda vez que compensó indebidamente pagos provisionales impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal de 2010 por importe de \$1 '288,405.00 por los que tiene obligación de presentar para efectos y por cuenta de ese impuesto por el ejercicio a las tardar el día 17 del mes inmediato anterior aquel en que corresponda el pago.

De lo descrito es posible concluir que los argumentos vertidos por la accionante en el concepto de impugnación que se analiza en el sentido de que la autoridad es omisa en mencionar el número de oficio que contiene las supuestas resoluciones en donde se rechazó los trámites negando bajo protesta de decir verdad conocer tal oficio son **infundados**, pues la autoridad fiscalizadora fue clara en señalar que los motivos que la llevaron a rechazar las compensaciones por un importe de \$1 '288,405.00 fue que no dio respuesta a la carta invitación contenida en el oficio 500-23-00-01-02-2012-01787 de 08 agosto de 2012, carta invitación que además ella misma exhibió como prueba al procedimiento fiscalizador⁴⁶, y respecto de la cual no se ocupó de esgrimir objeción alguna en su demanda.

En esa misma tesitura es conveniente precisar que por cuanto hace a los avisos de compensación controlados son los números 4412012134, 4412012136, 4412012137, 4412013761, 4412014348, 4412014416, 4412014429 y 4412014282 la autoridad en la resolución liquidatoria determinó que éstos fueron rechazados atendiendo al mismo motivo que el controlado con el número 4412011393, al cual le recayó la carta invitación 500-23-00-01-02-

⁴⁶Ver foja 7115 a 7118 de expediente administrativo.

2012-01787 de 08 agosto de 2012, sin que la promovente formulara argumento alguno tendiente a combatir tal determinación, de ahí que se considere que la actuación de la autoridad fiscalizadora se considere debidamente fundada, lo que trae consigo la validez de lo resuelto por la autoridad resolutora.

DÉCIMO PRIMERO. (SE REITERA) Análisis del quinto concepto de impugnación de la demanda.

Manifiesta que es ilegal la resolución la resolución impugnada por confirmar la recurrida en razón de que de una interpretación armónica de los artículos 8 y 11 de la Ley de Impuesto empresarial a Tasa Única permiten establecer que es improcedente el cobro simultáneo del impuesto sobre la renta a la par del impuesto empresarial a tasa única dado el carácter complementario de éste último pues la imposición tal y como se encuentra estructurada permite ignorar flagrantemente el derecho al acreditamiento previsto en los numerales en cita pues ineludiblemente debe reconocerse una disminución del impuesto sobre la renta omitido al momento de actualizarse efectivamente el impuesto empresarial a tasa única omitido en razón de que la normatividad aplicable jamás provee como limitante a la aplicación del beneficio el que se obtenga el saldo acreditable como resultado del ejercicio de una facultad de comprobación en términos de alguno de los supuestos normados por el artículo 42, del Código Fiscal de la Federación.

Señala que le Máximo Tribunal ha determinado que el impuesto empresarial a tasa única fue diseñado primordialmente como un mecanismo complementario de control del impuesto sobre la renta lo que significa que cualquier determinación de impuesto empresarial a tasa única repercute directamente en la cantidad efectiva a pagar por concepto de impuesto sobre la renta dada la mecánica de acreditamiento que prevén los artículos 8 y 11 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Sostiene que aun y cuando la determinación de crédito siguió como directrices parcialmente lo establecido por el artículo 1º, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa única vigente en 2010 determinando la base gravable restando al total de ingresos gravados las deducciones autorizadas, aplicando al resultado la tasa del impuesto prevista en el multicitado artículo 1º, de la Ley en comento obteniéndose de esta manera el impuesto causado, sin embargo, omitió el siguiente paso en la dinámica prevista por el legislados en ambos impuestos, es decir, determinado el crédito del impuesto empresarial a tasa única se debió proseguir con el cálculo prudente para impactarlo en el impuesto sobre la renta determinado para el ejercicio 2010 al ser inexistente restricción alguna y en el entendido de que la determinación habilita una condición futura cierta donde el crédito es imposible de ser saldado sin que se genere el pago de las cantidades calculadas, perfeccionándose así el pago necesario para el acreditamiento.

La representación jurídica de las autoridades demandadas al contestar sostiene que el hecho de que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa única establezca que dicho impuesto se puede acreditar contra el impuesto sobre la renta, dicha circunstancia no puede considerarse aplicable en la especie en razón de que para ello sea posible resultaba primeramente necesario que el pago del impuesto sobre la renta contra el que el pago del impuesto empresarial a tasa única se acreditaría se encontrase efectivamente pagado, situación que no acontece de manera alguna en el caso.

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

El artículo 8 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, vigente en los ejercicios fiscales 2010, establece lo siguiente:

Artículo 8. *Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio calculado en los términos del último párrafo del artículo 1 de esta Ley, el crédito fiscal a que se refiere el artículo 11 de la misma, hasta por el monto del impuesto empresarial a tasa única calculado en el ejercicio de que se trate.*

Contra la diferencia que se obtenga conforme al párrafo anterior, se podrá acreditar la cantidad que se determine en los términos del penúltimo párrafo de este artículo y una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta propio del ejercicio, del mismo ejercicio, hasta por el monto de dicha diferencia. El resultado obtenido será el monto del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo del contribuyente conforme a esta Ley.

Contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo, se podrán acreditar los pagos provisionales a que se refiere el artículo 10 de esta Ley efectivamente pagados correspondientes al mismo ejercicio.

Cuando no sea posible acreditar, en los términos del párrafo anterior, total o parcialmente los pagos provisionales efectivamente pagados del impuesto empresarial a tasa única, los contribuyentes podrán compensar la cantidad no acreditada contra el impuesto sobre la renta propio del mismo ejercicio. En caso de existir un remanente a favor del contribuyente después de efectuar la compensación a que se refiere este párrafo, se podrá solicitar su devolución.

El impuesto sobre la renta propio por acreditar a que se refiere este artículo, será el efectivamente pagado en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. No se considera efectivamente pagado el impuesto sobre la renta que se hubiera cubierto con acreditamientos o reducciones realizadas en los términos de las disposiciones fiscales, con excepción del acreditamiento del impuesto a los depósitos en efectivo o cuando el pago se hubiera efectuado mediante compensación en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

También se considera impuesto sobre la renta propio por acreditar a que se refiere este artículo, el efectivamente pagado en los términos del artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el pago mencionado se haya efectuado en el ejercicio por el que se calcula el impuesto empresarial a tasa única.

En el caso de ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero gravados por el impuesto empresarial a tasa única, también se considerará impuesto sobre la renta propio el pagado en el extranjero respecto de dichos ingresos. El impuesto sobre la renta pagado en el extranjero no podrá ser superior al monto del impuesto sobre la renta acreditable en los términos del artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin que en ningún caso exceda del monto que resulte de aplicar al resultado a que se refiere el último párrafo del artículo 1 de esta Ley correspondiente a las operaciones realizadas en el extranjero la tasa establecida en el citado artículo 1.

Para los efectos del acreditamiento a que se refiere este artículo, las personas físicas que estén obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única y además perciban ingresos a los que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, considerarán el impuesto sobre la renta propio en la proporción que representen el total de ingresos acumulables, para efectos del impuesto sobre la renta, obtenidos por el contribuyente, sin considerar los percibidos en los términos del Capítulo I, del

Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el ejercicio, respecto del total de los ingresos acumulables obtenidos en el mismo ejercicio.

Por las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México, los contribuyentes acreditarán la cantidad que resulte de multiplicar el monto de las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en el ejercicio fiscal de que se trate y los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que paguen ingresos por los conceptos a que se refiere el citado Capítulo I en el mismo ejercicio, por el factor de 0.175. El acreditamiento a que se refiere este párrafo deberá efectuarse en los términos del segundo párrafo de este artículo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, será aplicable siempre que los contribuyentes cumplan con la obligación de enterar las retenciones a que se refiere el artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o tratándose de trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho subsidio corresponda a sus trabajadores.

De la lectura que se realice a tal precepto legal, se sigue lo siguiente:

- Que los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio calculado en los términos del último párrafo del artículo 1 de esa Ley, el crédito fiscal a que se refiere el artículo 11 de la misma, hasta por el monto del impuesto empresarial a tasa única calculado en el ejercicio de que se trate. (Párrafo primero)
- Que contra la diferencia que se obtenga conforme al párrafo anterior, se podrá acreditar la cantidad que se determine en los términos del penúltimo párrafo de ese artículo y una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta propio del ejercicio, del mismo ejercicio, hasta por el monto de dicha diferencia. El resultado obtenido será el monto del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo del contribuyente conforme a esa Ley. (Segundo párrafo)
- Que, contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo, se podrán acreditar los pagos provisionales a que se refiere el artículo 10 de esa Ley efectivamente pagados correspondientes al mismo ejercicio. (Tercer párrafo)
- Que cuando no sea posible acreditar, en los términos del párrafo anterior, total o parcialmente los pagos provisionales efectivamente pagados del impuesto empresarial a tasa única, los contribuyentes podrán compensar la cantidad no acreditada contra el impuesto sobre la renta propio del mismo ejercicio. En caso de existir un remanente a favor del contribuyente después de efectuar la compensación a que se refiere este párrafo, se podrá solicitar su devolución. (Cuarto párrafo)
- Que el impuesto sobre la renta propio por acreditar a que se refiere ese artículo, será el efectivamente pagado en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. No se considera efectivamente pagado el impuesto sobre la renta que se hubiera cubierto con acreditamientos o

reducciones realizadas en los términos de las disposiciones fiscales, con excepción del acreditamiento del impuesto a los depósitos en efectivo o cuando el pago se hubiera efectuado mediante compensación en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación. (Quinto párrafo)

- Que también se considera impuesto sobre la renta propio por acreditar a que se refiere ese artículo, el efectivamente pagado en los términos del artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el pago mencionado se haya efectuado en el ejercicio por el que se calcula el impuesto empresarial a tasa única. (Sexto párrafo)

- Que en el caso de ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero gravados por el impuesto empresarial a tasa única, también se considerará impuesto sobre la renta propio el pagado en el extranjero respecto de dichos ingresos. El impuesto sobre la renta pagado en el extranjero no podrá ser superior al monto del impuesto sobre la renta acreditable en los términos del artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin que en ningún caso exceda del monto que resulte de aplicar al resultado a que se refiere el último párrafo del artículo 1 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única correspondiente a las operaciones realizadas en el extranjero la tasa establecida en el citado artículo 1. (Séptimo párrafo)

- Que para los efectos del acreditamiento a que se refiere ese artículo, las personas físicas que estén obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única y además perciban ingresos a los que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, considerarán el impuesto sobre la renta propio en la proporción que representen el total de ingresos acumulables, para efectos del impuesto sobre la renta, obtenidos por el contribuyente, sin considerar los percibidos en los términos del Capítulo I, del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el ejercicio, respecto del total de los ingresos acumulables obtenidos en el mismo ejercicio. (Octavo párrafo)

- Que por las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México, los contribuyentes acreditarán la cantidad que resulte de multiplicar el monto de las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en el ejercicio fiscal de que se trate y los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que paguen ingresos por los conceptos a que se refiere el citado Capítulo I en el mismo ejercicio, por el factor de 0.175. El acreditamiento a que se refiere este párrafo deberá efectuarse en los términos del segundo párrafo de ese artículo. (Noveno párrafo)

- Que lo dispuesto en el párrafo anterior, será aplicable siempre que los contribuyentes cumplan con la obligación de enterar las retenciones a que se refiere el artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o tratándose de trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho subsidio corresponda a sus trabajadores. (Décimo párrafo)

De lo anterior se concluye que si bien es cierto los contribuyentes podrán acreditar contra la diferencia que se obtenga de disminuir contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio calculado en los términos del último párrafo del artículo 1 de esa Ley, el crédito fiscal a que se refiere el artículo 11 de la misma, hasta por el monto del impuesto empresarial a tasa

única calculado en el ejercicio de que se trate, entre otros conceptos, una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta propio del ejercicio, del mismo ejercicio, hasta por el monto de dicha diferencia; también lo es, que el impuesto sobre la renta propio por acreditar a que se refiere ese artículo, será el efectivamente pagado en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En el caso, del estudio que se realiza al documento público que contiene la resolución inicialmente recurrida descrita en el resultando primero de este fallo, obra agregado en autos de la foja 205 a 315, con pleno valor probatorio conforme a lo dispuesto por los artículos 1, primer párrafo, 40 y 46, fracciones I y II de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, 93, fracciones II y VII, 129, 202, 207, 210-A y 217, del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria, se aprecia que, efectivamente, la autoridad demandada determinó por el ejercicio fiscal 2010, entre otros conceptos e importes, impuesto sobre la renta en cantidad de \$14´062,662.89; impuesto empresarial a tasa única en cantidad de \$1´648,387.19; impuesto al valor agregado en monto de \$3´948,469.97.

En ese orden de ideas, **se considera infundado el agravio en estudio**, puesto que el impuesto sobre la renta propio por acreditar a que se refiere el artículo 8, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, es "el efectivamente pagado" en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y no el determinado por la autoridad demandada en ejercicio de sus facultades de comprobación; sin que la parte actora acredite, en términos del artículo 40, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que pagó efectivamente el impuesto sobre la renta en cantidad de \$14´062,662.89, por el ejercicio 2010, determinado por la autoridad.

Esto es, el impuesto sobre la renta propio por acreditar es el pagado por el contribuyente mediante declaración en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y no el determinado por la autoridad.

De ahí que la autoridad fiscal no se encontrara obligada a acreditar el importe de \$14´062,662.89 de impuesto sobre la renta determinados, contra la cantidad de \$1´648,387.19 de impuesto empresarial a tasa única determinado, ni, en consecuencia, estuviera impedida para determinar los recargos y las multas de fondo del impuesto empresarial a tasa única que impuso.

Esto puesto que, cuando el artículo 8, párrafos segundo y quinto, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única dispone que el impuesto sobre la renta acreditable contra el impuesto empresarial a tasa única es el efectivamente pagado, de ello deriva la intención de hacer tributar, a través del sistema complementario establecido entre ambos gravámenes, a

quienes por cualquier razón no estaban pagando el impuesto sobre la renta, circunstancia que se busca combatir a través de la implementación del impuesto empresarial a tasa única.

En consecuencia, conforme a la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, a la mecánica propia de dicho gravamen y a los fines que persigue, los contribuyentes no tienen derecho a acreditar el impuesto sobre la renta causado contra el impuesto empresarial a tasa única, sino sólo el efectivamente pagado.

Al respecto, es aplicable la jurisprudencia P./J. 119/2010, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro y texto:

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL ARTÍCULO 8, PÁRRAFOS SEGUNDO Y QUINTO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO PREVE UN DERECHO PARA ACREDITAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CAUSADO, SINO SÓLO EL EFECTIVAMENTE PAGADO (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008). *El acreditamiento previsto en el indicado precepto evidencia la complementariedad entre los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única, pues por cada peso de impuesto causado y efectivamente pagado en términos de la utilidad fiscal determinada por el contribuyente, se disminuye un peso del impuesto causado en términos de los ingresos brutos percibidos. En ese sentido, el impuesto sobre la renta causado es útil para atemperar la carga tributaria del impuesto empresarial a tasa única, sólo en la medida en que coincide con el impuesto efectivamente pagado, de manera que ante cualquier discrepancia entre ambos (causado y pagado), como la que derive de la aplicación de exenciones parciales o subsidios, deberá atenderse al impuesto pagado, pues es éste el que finalmente permite apreciar que sí se está cubriendo el impuesto generado por las utilidades derivadas del ingreso (renta) y que es innecesario pagar cantidades adicionales por el impuesto complementario que correspondería a los ingresos brutos (empresarial a tasa única). Así, cuando el artículo 8, párrafos segundo y quinto, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única dispone que el impuesto sobre la renta acreditable contra el impuesto empresarial a tasa única es el efectivamente pagado, de ello deriva la intención de hacer tributar, a través del sistema complementario establecido entre ambos gravámenes, a quienes por cualquier razón no estaban pagando el impuesto sobre la renta, circunstancia que se busca combatir a través de la implementación del nuevo gravamen. En consecuencia, conforme a la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, a la mecánica propia de dicho gravamen y a los fines que persigue, los contribuyentes no tienen derecho a acreditar el impuesto sobre la renta causado contra el impuesto empresarial a tasa única, sino sólo el efectivamente pagado.*⁴⁷

Lo anterior no implica, como pretende verlo la actora, que se esté en presencia de una doble tributación por un mismo concepto, al determinarse a su cargo tanto impuesto sobre la renta e impuesto empresarial a tasa única.

Ello, dado que, los impuestos en mención son diferentes, pero complementarios en términos de los artículos 1 de cada una de las leyes que los regulan, que son del tenor que sigue:

Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única

Artículo 1. *Están obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única, las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan,*

⁴⁷ Registro digital: 163138, Instancia: Pleno, Novena Época, Materias(s): Administrativa, Tesis: P./J. 119/2010, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXIII, Enero de 2011, página 13, Tipo: Jurisprudencia.

independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades:

- I.*** *Enajenación de bienes.*
- II.*** *Prestación de servicios independientes.*
- III.*** *Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.*

Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país están obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento, derivados de las mencionadas actividades.

El impuesto empresarial a tasa única se calcula aplicando la tasa del 17.5% a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades a que se refiere este artículo, las deducciones autorizadas en esta Ley.

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Artículo 1o. *Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:*

- I.*** *Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.*
- II.*** *Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.*
- III.*** *Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.*

El impuesto empresarial a tasa única grava los ingresos que obtengan las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades: enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes; mientras que el impuesto sobre la renta, grava los ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan, que obtengan las personas físicas y las morales residentes en México; los ingresos atribuibles a establecimiento permanente en el país, que obtengan las personas físicas y las morales residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país; y, los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, de las personas físicas y las morales residentes en el extranjero, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste. De lo que se sigue que ambos impuestos son complementarios, de ahí que es posible acreditar la complementariedad entre el impuesto sobre la renta y el impuesto empresarial a tasa única, a través de los mecanismos inherentes a dichos gravámenes, atendiendo a determinados criterios: a) el de hacer tributar, a través del sistema complementario establecido entre ambos gravámenes, a quienes no estaban pagando impuesto sobre la renta; b) el de permitir que quien

“efectivamente esté pagando” impuesto sobre la renta no tenga que verse necesariamente obligado a pagar el impuesto empresarial a tasa única, justamente en la medida en la que ya cubre el primero de dichos gravámenes; c) el de conservar una relación proporcionada y razonable entre el impuesto empresarial a tasa única causado y el impuesto sobre la renta acreditable, a la luz de la intención de constituir al primero de ellos como un mecanismo de control del segundo, en los casos en los que los mismos conceptos generen ambas contribuciones; y, d) el de provocar la menor afectación económica posible con el establecimiento del impuesto empresarial a tasa única.

Orienta lo anterior, la tesis aislada 1a. CXX/2011 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que dice:

RENTA Y EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. CRITERIOS QUE PERMITEN IDENTIFICAR MECANISMOS DE COMPLEMENTARIEDAD ENTRE AMBOS IMPUESTOS. *Cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación conoce de un caso en el cual es posible acreditar la complementariedad entre el impuesto sobre la renta y el impuesto empresarial a tasa única, es necesario determinar que los mecanismos inherentes a dichos gravámenes deben atender a los siguientes criterios: a) el de hacer tributar, a través del sistema complementario establecido entre ambos gravámenes, a quienes no estaban pagando impuesto sobre la renta; b) el de permitir que quien efectivamente esté pagando impuesto sobre la renta no tenga que verse necesariamente obligado a pagar el impuesto empresarial a tasa única, justamente en la medida en la que ya cubre el primero de dichos gravámenes; c) el de conservar una relación proporcionada y razonable entre el impuesto empresarial a tasa única causado y el impuesto sobre la renta acreditable, a la luz de la intención de constituir al primero de ellos como un mecanismo de control del segundo, en los casos en los que los mismos conceptos generen ambas contribuciones; y, d) el de provocar la menor afectación económica posible con el establecimiento del impuesto empresarial a tasa única⁴⁸.*

Asimismo, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció en la jurisprudencia 2ª./J 112/2016, que no puede entenderse como "efectivamente pagado" el impuesto sobre la renta determinado por la autoridad fiscal al contribuyente con motivo de un requerimiento de información o de una visita domiciliaria, en virtud de que ello involucraría otorgar el beneficio del acreditamiento al gobernado que además de que fue omiso en enterar en tiempo y forma ese tributo, todavía no lo ha hecho, lo que se traduciría en un elemento artificial que podría provocar que se acreditara ficticiamente el importe del impuesto sobre la renta a enterar, tal y como aconteció en la especie.

Dicha jurisprudencia, establece de manera textual lo siguiente:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA "EFECTIVAMENTE PAGADO" REFERIDO EN EL ARTÍCULO 8, PÁRRAFO QUINTO, DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA Y EN LA JURISPRUDENCIA P./J. 119/2010 (*). *ES EL MONTO QUE MATERIALMENTE SE ENTERA AL FISCO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN LOS EJERCICIOS FISCALES 2008 Y 2010).* *El término impuesto sobre la renta "efectivamente pagado" referido en el precepto y en la jurisprudencia aludidos es el erogado en efectivo, cheque o traspaso, lo que significa que es el que materialmente se entera al fisco, a efecto de acreditarlo contra el impuesto empresarial a tasa única. Así, no puede entenderse como "efectivamente pagado" el impuesto sobre la renta determinado por la autoridad fiscal al contribuyente con motivo de un requerimiento de información o de una visita domiciliaria, pues ello involucraría otorgar el beneficio del acreditamiento al gobernado que además de que fue omiso en enterar en tiempo y forma ese tributo, todavía no lo ha hecho, lo que se traduciría en un elemento artificial*

⁴⁸ Registro digital: 161482, Instancia: Primera Sala, Novena Época, Materias(s): Administrativa, Tesis: 1a. CXX/2011, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXIV, Julio de 2011, página 309, Tipo: Aislada.

que podría provocar que se acreditara ficticiamente el importe del impuesto sobre la renta a enterar.⁴⁹

De la jurisprudencia antes transcrita, se advierte que el impuesto sobre la renta causado es útil para mitigar la carga tributaria del impuesto empresarial a tasa única, sólo en la medida en que coincide con el impuesto efectivamente pagado, lo cual no acontece en la especie, ya que no existe impuesto sobre la renta de la contribuyente por acreditar al no haber enterado dicho impuesto.

En ese contexto, es claro que, si el promovente no acredita haber pagado el impuesto correspondiente, no tiene derecho a acreditar dicho impuesto contra el impuesto empresarial a tasa única y, por ende, la enjuiciada no estaba obligada a realizar y tomar en consideración dicho acreditamiento.

DÉCIMO SEGUNDO. En cumplimiento a la ejecutoria dictada en el amparo directo 335/2022 por el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Segundo Circuito, se procede al análisis del sexto y séptimo concepto de impugnación de la demanda.

Refiere la parte actora en el **sexto** concepto de impugnación que la resolución recurrida debió ser revocada lisa y llanamente por la autoridad resolutora pues en ella la exactora determina indebidamente a su cargo un reparto de utilidades por el monto de \$4' 158,744.80 sin que se invoque el fundamento legal del que se desprende el procedimiento por el que determinó dicha cantidad que en la especie es el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en relación con el numeral 16 del propio ordenamiento el cual fue citado por la autoridad.

Manifiesta que de la totalidad de los preceptos legales citados en la liquidación no se desprende cual es el mecanismo para determinar el reparto de utilidades en los términos de ley, pues solo se refieren a las atribuciones materiales de las autoridades hacendarias para determinar dicha percepción fiscal.

Del **séptimo** concepto de impugnación de la demanda se advierte que la accionante aduce que la autoridad realizó un inexacto reparto de utilidades de la empresa, puesto que no contaba con trabajadores realizándolo sobre una base diversa a la señalada por el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir, diversa a su utilidad fiscal lo que contradice el sentido del artículo 16, Constitucional.

⁴⁹ Registro digital: 2012448, Instancia: Segunda Sala, Décima Época, Materias(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 112/2016 (10a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 34, Septiembre de 2016, Tomo I, página 814, Tipo: Jurisprudencia.

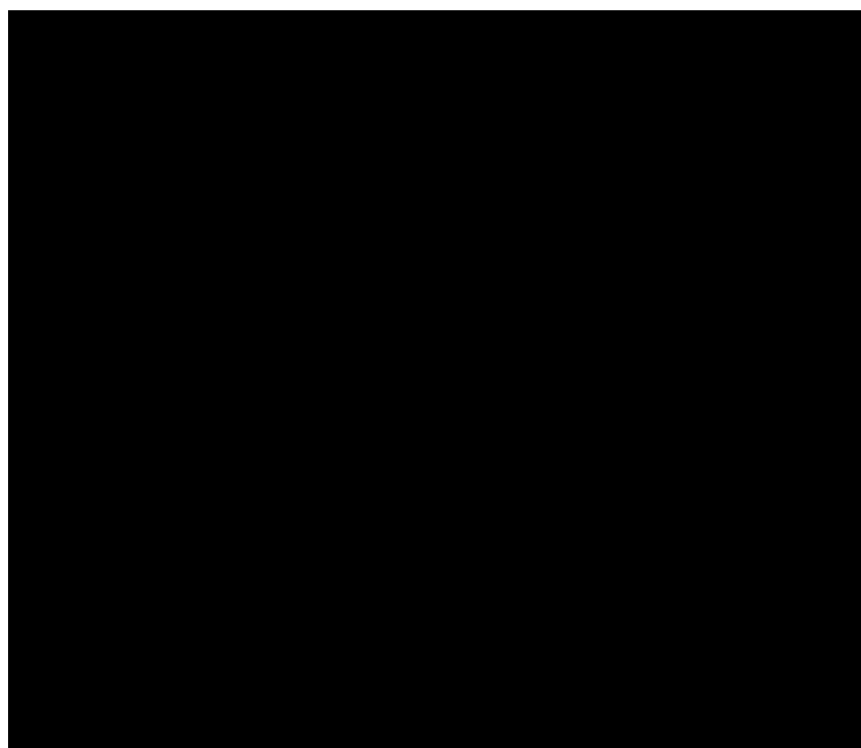
Sostiene que la renta gravable encuentra su fundamento y base para determinar el monto de las utilidades de la empresa en el apartado A, inciso e), del artículo 123 de la Carta Magna, además de lo señalado en el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual fija las bases para calcular la utilidad fiscal de los contribuyentes mientras que el artículo 16 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta obliga a los contribuyentes a otorgar participación a los trabajadores sobre una riqueza no generada, por lo que al emplear la autoridad dicho numeral como fundamento de su acto ello es violatorio de la Constitución Federal, señalando como base de ello la jurisprudencia P./J. 114/2005.

Asimismo, aduce que la autoridad de forma conjunta determina en su contra un reparto de utilidades en base a los artículos 121 y 122 de la Ley Federal del Trabajo, situación con la que se le deja en completo estado de indefensión ya que pretende cobrar un crédito adicional cuando la resolución que se pone a consideración no es firme aún.

La representación jurídica de las autoridades demandadas al contestar señala que la autoridad se encuentra obligada a determinar la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa con que exista precepto legal que la condicione para determinar dicha participación a la existencia de trabajadores por lo que el argumento de la demandante es infundado.

Esta Sala Juzgadora en estricto cumplimiento a la ejecutoria dictada en el amparo directo 335/2022 considera que los conceptos de impugnación en análisis son parcialmente fundados.

De la resolución recurrida impugnada contenida en el oficio 500-51-00-07-02-2017-0027334, emitida el 16 de noviembre de 2017, por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Sinaloa "1" del Servicio de Administración Tributaria y que obra en las fojas 205 a 315 de autos, se advierte que la fiscalizadora como consecuencia de la revisión efectuada al impuesto sobre la renta de las personas morales por el ejercicio 2010 con fundamento en lo dispuesto por los artículos 16 y 123, apartado A, fracción IX, inciso e) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 120 de la Ley Federal del Trabajo y 16, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el ejercicio de que se trata quedando de la siguiente manera:



Deducciones rechazadas	\$47,130,610.00
Mas:	
Depreciación contable	4,270,271.00
Igual a:	
Total de deducciones para renta gravable	\$223,317,495.00
Total de ingresos para renta gravable	\$273,636,763.00
menos:	
Total de deducciones para renta gravable	\$223,317,495.00
Renta gravable determinada	\$50,319,268.00
Por ciento aplicable	10%
Reparto de utilidades determinado	\$5,031,926.80
menos:	
Reparto de utilidades manifestado	\$873,182.00
Reparto de utilidades por pagar	\$4,158,744.80

Asimismo, se observa que en la parte considerativa del apartado de reparto de utilidades la autoridad señaló que en virtud de la renta gravable determinada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 117, de la Ley Federal del Trabajo procede aplicar la Resolución Quinta de la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas publicado en el Diario Oficial de la Federación el 03 de febrero de 2009, por lo que con fundamento en lo dispuesto en los artículos 122, segundo párrafo, 523, fracción II y 526 de la Ley Laboral indicada determina como renta gravable base del reparto de utilidades de la contribuyente por el ejercicio 2010 el importe de \$50´319,268.00, y de conformidad con el resolutivo primero de la Resolución de la Quinta Comisión Nacional para la Participación de lo Trabajadores en las Utilidades de las Empresas se aplica el 10% a la renta gravable y se determina como reparto de utilidades por el ejercicio fiscal 2010 el importe de \$5´031,926.80 en sustitución del manifestado \$873,182.00.

Respecto de la anterior la accionante sostiene que la autoridad debió citar como fundamento legal para llevar a cabo la determinación del reparto de utilidades el artículo 10 en relación con el 16, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el ejercicio revisado los cuales son la literalidad siguiente:

Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.

Segundo párrafo (Se deroga).

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

- I.** Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- II.** A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

Las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán aplicar lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley.

Artículo 16. *Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo, se determinará conforme a lo siguiente:*

I. *A los ingresos acumulables del ejercicio en los términos de esta Ley, excluido el ajuste anual por inflación acumulable a que se refiere el artículo 46 de la misma Ley, se les sumarán los siguientes conceptos correspondientes al mismo ejercicio:*

a) *Los ingresos por concepto de dividendos o utilidades en acciones, o los que se reinviertan dentro de los 30 días siguientes a su distribución en la suscripción o pago de aumento de capital de la sociedad que los distribuyó.*

b) *Tratándose de deudas o de créditos, en moneda extranjera, acumularán la utilidad que en su caso resulte de la fluctuación de dichas monedas, en el ejercicio en el que las deudas o los créditos sean exigibles conforme al plazo pactado originalmente, en los casos en que las deudas o créditos en moneda extranjera se paguen o se cobren con posterioridad a la fecha de su exigibilidad, las utilidades que se originen en ese lapso por la fluctuación de dichas monedas, serán acumulables en el ejercicio en que se efectúen el pago de la deuda o el cobro del crédito.*

c) *La diferencia entre el monto de la enajenación de bienes de activo fijo y la ganancia acumulable por la enajenación de dichos bienes.*

Para los efectos de esta fracción, no se considerará como interés la utilidad cambiaria.

II. *Al resultado que se obtenga conforme a la fracción anterior se le restarán los siguientes conceptos correspondientes al mismo ejercicio:*

a) *El monto de las deducciones autorizadas por esta Ley, excepto las correspondientes a las inversiones y el ajuste anual por inflación deducible en los términos del artículo 46 de esta Ley.*

b) *La cantidad que resulte de aplicar al monto original de las inversiones, los por cientos que para cada bien de que se trata determine el contribuyente, los que no podrán ser mayores a los señalados en los artículos 39, 40 o 41 de esta Ley. En el caso de enajenación de los bienes de activo fijo o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener ingresos, se deducirá 16 en el ejercicio en que esto ocurra, la parte del monto original aún no deducida conforme a este inciso.*

c) *El valor nominal de los dividendos o utilidades que se reembolsen, siempre que los hubiera recibido el contribuyente en ejercicios anteriores mediante la entrega de acciones de la misma sociedad que los distribuyó o que los hubiera reinvertido dentro de los 30 días siguientes a su distribución, en la suscripción o pago de aumento de capital en dicha sociedad.*

d) *Tratándose de deudas o de créditos, en moneda extranjera, deducirán las pérdidas que en su caso resulten de la fluctuación de dichas monedas en el ejercicio en que sean exigibles las citadas deudas o créditos, o por partes iguales, en cuatro ejercicios a partir de aquél en que se sufrió la pérdida.*

La pérdida no podrá deducirse en los términos del párrafo anterior en el ejercicio en que se sufra, cuando resulte con motivo del cumplimiento anticipado de deudas concertadas originalmente a determinado plazo, o cuando por cualquier medio se reduzca éste o se aumente el monto de los pagos parciales. En este caso, la pérdida se deducirá tomando en cuenta las fechas en las que debió cumplirse la deuda en los plazos y montos originalmente convenidos.

En los casos en que las deudas o los créditos, en moneda extranjera, se paguen o se cobren con posterioridad a la fecha de su exigibilidad, las pérdidas que se originen en ese lapso por la fluctuación de dichas monedas serán deducibles en el ejercicio en que se efectúe el pago de la deuda o se cobre el crédito.

Para los efectos de esta fracción, no se considerará como interés la pérdida cambiaria.

Para determinar la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio.

De los preceptos legales transcritos es posible advertir que:

- Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.
- La utilidad fiscal se obtendrá disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.
- Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo, se determinará:
 1. A los ingresos acumulables del ejercicio en los términos de esa Ley, excluido el ajuste anual por inflación acumulable a que se refiere el artículo 46 de la misma Ley, se les sumarán: los ingresos por concepto de dividendos o utilidades en acciones, tratándose de deudas o de créditos, en moneda extranjera, acumularán la utilidad que en su caso resulte de la fluctuación de dichas monedas y la diferencia entre el monto de la enajenación de bienes de activo fijo y la ganancia acumulable por la enajenación de dichos bienes.
 2. Al resultado de lo anterior se le restarán los siguientes conceptos correspondientes al mismo ejercicio: **a)** El monto de las deducciones autorizadas por esta Ley, excepto las correspondientes a las inversiones y el ajuste anual por inflación deducible en los términos del artículo 46 de esta Ley; **b)** La cantidad que resulte de aplicar al monto original de las inversiones, los por cientos que para cada bien de que se trata determine el contribuyente; **c)** El valor nominal de los dividendos o utilidades que se reembolsen y **d)** Tratándose de deudas o de créditos, en moneda extranjera, deducirán las pérdidas que en su caso resulten de la fluctuación de dichas monedas en el ejercicio en que sean exigibles las citadas deudas o créditos, o por partes iguales, en cuatro ejercicios a partir de aquél en que se sufrió la pérdida.
- Para determinar la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio.

Como observamos de lo anterior los procedimientos previstos en ambos preceptos para el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es distinto, ya que el contemplado en el artículo 16, obliga a los contribuyentes a determinar y pagar la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas sobre una renta gravable que no representa las ganancias o la utilidad fiscal neta que percibió en el ejercicio fiscal lo cual resulta inconstitucional según lo determinado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia en la jurisprudencia P./J. 114/2005, **entonces si la autoridad demandada en el presente juicio llevo a cabo en la resolución impugnada dicho cálculo con base en éste numeral, aun cuando no sea el declarado como inconstitucional por la mencionada jurisprudencia sino el vigente en 2002, ello resulta ilegal según lo dispuso el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Segundo Circuito en la ejecutoria dictada en el amparo directo 335/2022 que se cumplimenta.**

Lo anterior es así, **según lo expone el Tribunal Colegiado**, en virtud de que, como fue razonado en la ejecutoria que se atiende, el Máximo Tribunal del País, declaró que debe tomarse como base para determinar el monto de las utilidades que cada empresa está obligada a repartir a sus trabajadores, el procedimiento señalado en el artículo 10, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que es el que debe aplicarse al caso en cuestión; empero la autoridad fiscalizadora efectuó la aplicación del artículo 16, de la mencionada Ley pese a que aquél precepto establece conceptos distintos y adicionales a la base gravable del reparto de utilidades regulada por el diverso 10 de dicha legislación.

La jurisprudencia en cita es de rubro y texto siguiente:

PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. LOS ARTÍCULOS 16 Y 17, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIOLAN EL ARTÍCULO 123, APARTADO A, FRACCIÓN IX, INCISO E), DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002). Los artículos 16 y 17, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002, al obligar a la quejosa a determinar y pagar la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas sobre una "renta gravable" que no representa las ganancias o la utilidad fiscal neta que aquélla percibió en el ejercicio fiscal, violan el artículo 123, apartado A, fracción IX, inciso e), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, del que se desprende que la base para el cálculo de dicha prestación es la utilidad fiscal prevista en el artículo 10 de la ley citada, la cual se obtiene de restar las deducciones autorizadas del total de ingresos. Ello, porque los referidos artículos 16 y 17, último párrafo, señalan lineamientos distintos a los establecidos en el artículo 10 para el cálculo de la utilidad fiscal, lo cual origina que exista una base de participación en las utilidades empresariales que contraviene lo dispuesto en la norma constitucional citada.⁵⁰

En estas condiciones **en estricto cumplimiento a la ejecutoria de referencia** resultan **fundados** los agravios en análisis, pues resulta ilegal que en la resolución primigeniamente impugnada la autoridad no hubiera citado como fundamento del reparto de utilidades determinado a la hoy actora el artículo 10, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y que, en virtud de ello, no hubiese llevado a cabo el cálculo de la renta gravable base del reparto basándose en dicho precepto legal.

⁵⁰ Registro digital: 176902; Instancia: Pleno; Novena Época; Materias(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: P./J. 114/2005; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXII, Octubre de 2005, página 7; Tipo: Jurisprudencia

Por otro lado, tenemos que la promovente afirma que la autoridad realizó un inexacto reparto de utilidades de la empresa, puesto que no contaba con trabajadores lo cual se considera **infundado** puesto que de conformidad con el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 constitucional el monto de las utilidades participables es la base del impuesto sobre la renta, es decir, la prevista en el artículo 10 de la ley de la materia. En este contexto, si la autoridad, derivado del ejercicio de una facultad en comprobación fiscal, determina ingresos acumulables omitidos o rechaza deducciones, es evidente que se modificara la base gravable de ese tributo. De ahí que, la liquidación del reparto adicional de utilidades, en una resolución en materia fiscal, es una consecuencia fiscal por la modificación de la base del impuesto sobre la renta. Por tal motivo, su liquidación no está supeditada a que la autoridad demuestre que el contribuyente tenía trabajadores, pues la determinación de dicho monto no es de carácter laboral, sino exclusivamente fiscal por la modificación de la referida base gravable.

Apoya la anterior determinación la siguiente jurisprudencia:

PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. SU DETERMINACIÓN, EN MATERIA FISCAL, NO ESTÁ CONDICIONADA A LA DEMOSTRACIÓN DE QUE EL CONTRIBUYENTE TENÍA TRABAJADORES EN EL EJERCICIO REVISADO. De conformidad con el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 constitucional el monto de las utilidades participables es la base del impuesto sobre la renta, es decir, la prevista en el artículo 10 de la ley de la materia. En este contexto, si la autoridad, derivado del ejercicio de una facultad en comprobación fiscal, determina ingresos acumulables omitidos o rechaza deducciones, es evidente que se modificara la base gravable de ese tributo. De ahí que, la liquidación del reparto adicional de utilidades, en una resolución en materia fiscal, es una consecuencia fiscal por la modificación de la base del impuesto sobre la renta. Por tal motivo, su liquidación no está supeditada a que la autoridad demuestre que el contribuyente tenía trabajadores, pues la determinación de dicho monto no es de carácter laboral, sino exclusivamente fiscal por la modificación de la referida base gravable.⁵¹

Además, la negativa expresada por la accionante en el séptimo concepto de impugnación no encuentra relación con la manifestación hecha por ella misma en el apartado IV de su demanda (ver foja 2 autos), en el cual señala que los trabajadores que prestaron sus servicios durante el ejercicio fiscal 2010 son representados en el presente juicio por el ***** ** ***** ***** ** ***** ***** *****
***** * ***** ** ** ***** ***** al amparo del contrato colectivo de trabajo celebrado por tiempo indefinido con la empresa ***** ***** ***** ** ***** el 24 de abril de 2005 el cual además ofrece como prueba por lo que obra agregado en copia simple de la foja 388 a la a la 391 de autos, probanza que se valora en términos de la fracción I, del

⁵¹ VIII-J-2aS-106; R.T.F.J.A. Octava Época. Año V. No. 48 Noviembre 2020. p. 81

artículo 46, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y con la cual esta Juzgadora comprueba lo infundado de lo alegado por el demandante pues en el ejercicio sujeto a revisión sí contaba con trabajadores a su servicio.

Finalmente tenemos que la accionante profiere que la autoridad de forma conjunta determina en su contra un reparto de utilidades con base en los artículos 121 y 122, de la Ley Federal del Trabajo, situación con la que se le deja en completo estado de indefensión ya que pretende cobrar un crédito adicional cuando la resolución que se pone a consideración no es firme aún, pues la obligación patronal de participar a los trabajadores el 10% (diez por ciento) de las utilidades generadas constituye la materialización de su derecho social reconocido por el Poder Constituyente, y consagrado en el artículo 123, fracción IX, inciso e), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por tanto la determinación de la misma normada en la Ley del Impuesto Sobre la Renta no forma parte de la determinación sustantiva del pago del impuesto, pues únicamente coadyuva a materializar el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de la empresa, es decir, su función es delimitar los elementos que deberán emplear las empresas para determinar el monto que servirá de base para la determinación de la cantidad que se debe repartir a los trabajadores, por lo que no es que la autoridad pretenda cobrar un crédito adicional sino que ello encuentra elevado a una obligación de rango constitución atendiendo a la legislación mencionada ante a lo cual la autoridad se encuentra obligada a determinar con independencia de que el crédito fiscal se encuentre firme o no.

Ilustra lo antes precisado en lo conducente la siguiente jurisprudencia:

RENTA. AL ARTÍCULO 9, PENÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE PREVE EL PROCEDIMIENTO PARA LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA GRAVABLE NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL. El precepto legal citado precisa que la renta gravable aplicable al reparto de utilidades a que tienen derecho los trabajadores será el equivalente a la utilidad fiscal que determinen los patrones en el ejercicio, con excepción de la propia participación de los trabajadores en las utilidades pagada en el ejercicio, así como las pérdidas fiscales generadas en ejercicios anteriores y que se encuentren pendientes de disminuir. Dicha obligación patronal de participar a los trabajadores el 10% (diez por ciento) de las utilidades generadas constituye la materialización de su derecho social reconocido por el Poder Constituyente, y consagrado en el artículo 123, fracción IX, inciso e), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En este sentido, el artículo 9, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no forma parte de la determinación sustantiva del pago del impuesto, pues únicamente coadyuva a materializar el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de la empresa, es decir, su función es delimitar los elementos que deberán emplear las empresas para determinar el monto que servirá de base para la determinación de la cantidad que se debe repartir a los trabajadores. Por tanto, en atención a la naturaleza del ámbito general en el que se desenvuelven las relaciones obrero-patronales –incluso la relativa al reparto de utilidades–, se concluye que al artículo 9, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta que prevé el procedimiento que regula la determinación de la renta gravable para los contribuyentes, no le son aplicables los principios de justicia tributaria contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.⁵²

Conforme a los razonamientos expuestos en el presente considerando, se observa que respecto de la resolución recaída al oficio **500-51-00-07-02-2017-0027334, emitida el 16 de noviembre de 2017, por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de**

⁵² Registro digital: 2020098; Instancia: Primera Sala; Décima Época; Materias(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: 1a./J. 50/2019 (10a.); Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 67, Junio de 2019, Tomo II, página 919; Tipo: Jurisprudencia

Sinaloa "1" del Servicio de Administración Tributaria, se actualiza la hipótesis de ilegalidad prevista en la **fracción II, del artículo 51, de la Ley en Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo**, y como consecuencia en la recaída al oficio **500-51-00-07-02-2017-0027334**, emitida el **16 de noviembre de 2017**, por la **Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Sinaloa "1" del Servicio de Administración Tributaria**, se actualizó la causal de ilegalidad a que alude ese mismo precepto legal al haber confirmado ésta la legalidad de la descrita en primer término.

Por lo que es procedente declarar **su nulidad para efectos de que la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Sinaloa "1" del Servicio de Administración Tributaria** emita una nueva resolución en la que tomando en cuenta lo determinado en el último considerando del presente fallo y de acuerdo con los lineamientos expuestos por el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Segundo Circuito en la ejecutoria dictada en el amparo directo 335/2022 realice el procedimiento para el cálculo de la base gravable para el reparto de utilidades previsto en el artículo 10, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, lo que debe realizar en un **plazo de 4 meses**, contados a partir de que el presente fallo quede firme y cause ejecutoria, con fundamento en la **fracción IV, del artículo 52, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo**.

Por lo anterior y con fundamento en los artículos 49, 50, 51, fracción II y 52, fracción IV, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se resuelve:

RESOLUTIVOS

I. La parte actora probó parcialmente su acción.

II. Se declara la nulidad de las resoluciones impugnadas por los motivos que quedaron expuestos en el último Considerando del presente fallo, **para los efectos** que fueron precisados en él.

III. Mediante oficio que al efecto se gire al Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Décimo Segundo Circuito con sede en Mazatlán, Sinaloa, infórmese del cumplimiento dado con la presente a la ejecutoria emitida en el amparo directo 335/2022.

IV. NOTIFÍQUESE.

Así lo resuelven por unanimidad los integrantes de la Segunda Sala Regional del Noroeste III del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, la Licenciada **Beatriz Celina Rubio Esquer**, Primera Secretaria de Acuerdos adscrita a la Primera Ponencia, en suplencia de Magistrado en la Ponencia de su adscripción, en términos del tercer párrafo del artículo 48 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y del punto Tercero del Acuerdo G/JGA/54/2020, dictado en sesión de fecha 10 de septiembre de 2020, por la referida Junta, la Magistrada **Irma Cervantes Villarreal**, adscrita a la Segunda Ponencia, y Presidenta de la Sala, así como el Magistrado **Héctor Samuel Torres Ulloa** adscrito a la Tercera Ponencia, ante la Secretaria de Acuerdos que actúa y da fe **Carolina de Jesús Lizárraga Domínguez**.

MPML. Beatriz Celina Rubio Esquer

Mag. Dr. Héctor Samuel Torres Ulloa

Mag. Irma Cervantes Villarreal.
Presidenta de la Sala

Lic. Carolina de Jesús Lizárraga Domínguez

“El Treinta de octubre de dos mil veinticuatro, la licenciada Carolina de Jesús Lizárraga Domínguez, Secretaria de acuerdos con adscripción en la Segunda Sala Regional del Noroeste III, hago constar y certifico que en términos de lo previsto en los artículos 108, 113, fracciones I, II y III de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, esta versión pública suprime toda aquella información considerada legalmente como confidencial, por actualizar lo señalado en los citados preceptos normativos. Conste.”