

Ciudad de México, a **tres** de **octubre** de dos mil **veinticuatro**.- VISTOS los autos del presente juicio se procede a dictar sentencia definitiva; y,

R E S U L T A N D O:

1º.- Por escrito presentado en la Oficialía de Partes de las Salas Regionales Metropolitanas de este Tribunal el **09 de febrero de 2023**, compareció el REPRESENTANTE LEGAL de la persona moral ACTORA, ambos citados al rubro, a demandar la nulidad de las siguientes resoluciones: **A)** La resolución con número de oficio ***** de 24 de mayo de 2022, emitida por el Director de Procesos de Auditoría de la Subtesorería de Fiscalización de la Tesorería de la Ciudad de México de la Secretaría de Administración y Finanzas, a través de la cual, le determinó un crédito fiscal en cantidad total de \$*****, por concepto de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, correspondientes al ejercicio fiscal de 2017, y **B)** La resolución recaída al recurso de revocación con número de oficio ***** de 02 de diciembre de 2022, emitida por el Subprocurador de Recursos Administrativos y Autorizaciones de la Procuraduría Fiscal de la Ciudad de México de la Secretaría de Administración y Finanzas, a través de la cual confirma la resolución anteriormente descrita.

2º.- Admitida la demanda de nulidad en la **vía tradicional**, únicamente respecto de la resolución precisada en el inciso b) y se determinó que la resolución detallada en el inciso a) sería analizada

-2-

en términos del artículo 1º de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, asimismo, se emplazó a la autoridad demandada, para que formulara su contestación de demanda, derecho que ejerció oportunamente.

3º.- Seguido en sus trámites el juicio se otorgó término a las partes para que formularan alegatos por escrito de conformidad con lo dispuesto por el artículo 47 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

4º.- Oportunamente se declaró cerrada la instrucción en el presente juicio y se turnaron los autos al Magistrado Instructor para elaborar el proyecto de sentencia respectivo; y,

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

PRIMERO.- Con fundamento en los artículos 1º, 3º, 6º, 28, 29, 30, 31, 34, 35 y 36 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa vigente a partir del 19 de julio de 2016 y 1º, 9, fracción III, 48, fracción XVII, 49, fracción XVII, del Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa vigente a partir del 18 de julio de 2020, esta Sala es competente por materia y por territorio para el conocimiento del presente juicio.

SEGUNDO. - La existencia de la resolución impugnada se encuentra debidamente acreditada en autos con la exhibición que realiza la parte actora, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 129, 199 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria, así como con el reconocimiento expreso que de la misma hace la autoridad en su contestación a la demanda, en términos del artículo 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

TERCERO.- En virtud de que la resolución impugnada en el presente asunto la constituye la recaída a un recurso, en atención al principio de litis abierta regulada en los artículos 1º, segundo

-3-

párrafo y 50, cuarto párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, esta Juzgadora se encuentra obligada a pronunciarse, no sólo respecto a los agravios encaminados a controvertir la legalidad de la resolución impugnada, sino también a los que controvierten la inicialmente recurrida, aún y cuando dichos argumentos sean novedosos o reiterativos de la instancia administrativa.

Sirve de apoyo a lo anterior, la Jurisprudencia VI-J-2aS-6, sustentada por la Segunda Sección de la Sala Superior de este Tribunal, publicada en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Sexta Época, Año I, No. 11, Noviembre 2008, visible en la página 78, la cual es del tenor y rubro siguiente:

VI-J-2aS-6

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 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. (9)

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S2/8/2008)

PRECEDENTES:

V-P-2aS-622

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2096/06-06-02-6/865/06-S2-08-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 1º de marzo de 2007, por unanimidad de 4 votos.- Magistrada Ponente: Olga Hernández Espíndola.- Secretario: Lic. Francisco Javier Marín Sarabia.

(Tesis aprobada en sesión de 1º de marzo de 2007)

R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año VII. No. 75. Marzo 2007. p. 254

V-P-2aS-769

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 172/06-18-01-8/82/07-S2-06-03[09].- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 3 de julio de 2007, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera.- Secretario: Lic. Salvador Jesús Mena Castañeda.

(Tesis aprobada en sesión de 3 de julio de 2007)

R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año VII. No. 81. Septiembre 2007. p. 65

V-P-2aS-818

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 5739/06-06-02-4/484/07-S2-08-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 4 de diciembre de 2007, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrada Ponente: Olga Hernández Espíndola.- Secretaria: Lic. Claudia Lucía Cervera Valeé.

(Tesis aprobada en sesión de 4 de diciembre de 2007)

R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año VII. No. 84. Diciembre 2007. p. 143

VI-P-2aS-2

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 930/07-14-01-2/1319/07-S2-08-05.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 24 de enero de 2008, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrada Ponente: Olga Hernández Espíndola.- Secretaria: Lic. Claudia Lucía Cervera Valeé.

(Tesis aprobada en sesión de 24 de enero de 2008)

R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año I. No. 2. Febrero 2008. p. 186

VI-P-2aS-52

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1759/07-07-03-9/170/08-S2-08-01.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 1 de abril de 2008, por unanimidad de 5 votos.- Magistrada Ponente: Olga Hernández Espíndola.- Secretaria: Lic. Claudia Lucía Cervera Valeé.

(Tesis aprobada en sesión de 1 de abril de 2008)

R.T.F.J.F.A. Sexta Época. Año I. No. 6. Junio 2008. p. 275

Así lo acordó la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en la sesión privada ordinaria, celebrada el jueves dieciocho de septiembre de dos mil ocho.- Firman para constancia, la Magistrada Olga Hernández Espíndola, Presidenta de la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y el Licenciado Mario Meléndez Aguilera, Secretario Adjunto de Acuerdos, quien da fe.

-5-

CUARTO.- Se procede al estudio de los conceptos de anulación Primero, Segundo, Tercero, Cuarto y Quinto de la demanda, lo anterior dada su estrecha relación, donde la actora sostiene que la resolución impugnada es ilegal porque adolece de la debida fundamentación y motivación al no haber analizado debidamente los agravios planteados dentro del recurso de revocación.

En el Primer concepto de impugnación la parte actora manifestó sustancialmente que la autoridad demandada en la resolución impugnada únicamente transcribe de manera categórica todo lo señalado y no realiza un debido pronunciamiento respecto las cuestiones planteadas en el recurso de revocación.

Que en la resolución recurrida la autoridad fiscalizadora manifestó que la cantidad de \$***** fue considerada como Ingreso Acumulable, ya que el mismo fue determinado en forma presuntiva en el oficio *****", de fecha 05 de junio de 2020 en su foja 17, toda vez que en el momento de sus facultades de verificación no contó con el soporte documental correspondiente a los días 11 de enero de 2017 por la cantidad de \$*****, el día 31 de enero de 2017, por la cantidad de \$***** y el día 01 de marzo de 2017, por la cantidad de \$*****, en una institución Bancaria, sin embargo, dicha autoridad tuvo que haber desvirtuado la partida en comento en razón que la misma hizo una manifestación expresa, en la resolución recurrida específicamente en su foja 28 y 29, señala que la cantidad de \$***** correspondiente al día 11 de enero de 2017, la actora le exhibió la póliza de ingresos 1 del mes de enero de 2017, aunado a que se cercioró en el papel del trabajo donde se observa que corresponde a la ***** **, motivo por el que la autoridad fiscalizadora contó con los elementos necesarios para verificar la procedencia de la cantidad en comento.

Por lo que respecta a la cantidad de \$***** del día 1º de marzo de 2017, la misma autoridad fiscalizadora manifestó que la actora exhibió la póliza de ingresos número 2 del mes de marzo en donde se observa el registro de la cuenta contable ***** del cliente ***** **** **, por la cantidad señalada en líneas anteriores, aunado a que verificó el papel de trabajo donde visualizó que se trata de la ***** **** **, no obstante manifiesta la fiscalizadora que la actora no proporcionó la factura, por lo que, lo considera como un ingreso presuntivo, sin embargo, manifiesta la actora que la misma autoridad en la resolución recurrida en su foja 28, segundo párrafo, reconoce que la actora sí exhibió la documentación correspondiente al ejercicio 2017, dentro del cual, en la información exhibida en el escrito de 03 de junio de 2019, específicamente en el punto 5 se adjuntó Pólizas de registro contable diario, ingresos y egresos y consecutivo de facturación, por lo que, desde un inicio la autoridad contó con las facturas que supuestamente no se exhibieron en el escrito de 27 de abril de 2022, toda vez que, no era necesario volver a adjuntarlas de acuerdo con lo establecido en el artículo 2, fracción VI, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, asimismo, la actora hizo hincapié en la fecha en que fueron exhibidos el consecutivo de facturación de la actora, por lo que, no es necesario volver a exhibirlos, ya que obraban en poder de la autoridad.

Que dentro de la transcripción de la autoridad fiscalizadora en la foja 29 del oficio *****", de fecha 24 de mayo de 2022, manifestó lo siguientes: "es obligación de la contribuyente, identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con los folios asignados a los comprobantes fiscales o con la documentación comprobatoria, de la tal forma que pueda identificarse la forma de pago, las distintas contribuciones, tasas y cuotas incluyendo aquellas operaciones, actos o actividades por las que se deban pagar contribuciones", que al utilizar la letra "o" como una conjunción coordinante que tiene un

-7-

valor disyuntivo, expresa una alternativa en dos opciones, por lo que, afirma que la actora tenía la opción de presentar la identificación de movimientos o con la documentación comprobatoria, ante esta situación exhibió los 2 casos pero con las pólizas de papeles de trabajo pudo corroborar que efectivamente las cantidad de \$***** correspondiente al día 11 de enero de 2017 y de \$***** del día 1º de marzo de 2017, no son ingresos presuntivos si no corresponden a pagos de las mismas facturas que fueron exhibidas en su momento oportuno a la autoridad fiscalizadora.

Por lo que respecta a la cantidad de \$***** , la autoridad fiscalizadora consideró la cantidad como un ingreso presuntivo en razón de que la actora exhibió la póliza de 1 de enero de 2017 en el cual se observa que corresponde al registro ***** del cliente ***** & ***** **** **, por un importe de \$***** , verificó papel de trabajo donde observa la ***** ***** por un importe de US\$***** en moneda extranjera al tipo de cambio 21,3799, importe en moneda nacional por \$***** , la ***** ***** por un importe de US\$***** en moneda extranjera al tipo de cambio 21.3799, importe en moneda nacional por \$***** y la ***** ***** por un importe de US\$***** en moneda extranjera (dólares) al tipo de cambio 20.7588 da un importe en moneda nacional de \$***** que corresponde a la factura, sin embargo, al observar de manera física la ***** ***** es por un importe de US\$***** que corresponde al total de la factura y en el papel de trabajo no indica que sea un anticipo o complemento.

Que la autoridad fiscalizadora cuenta con toda la información soporte y en la denominación: INGRESOS DETERMINADOS PRESUNTIVAMENTE POR DEPOSITOS

-8-

REGISTRADOS EN COBRANZA SIN SOPORTE DOCUMENTAL, la cantidad \$***** la autoridad señala que si cuenta con toda la información, no obstante no se señala si es anticipo o complemento, sin embargo, al momento de catalogar esta cantidad la señaló como ingreso determinado presuntivamente por depósitos registrados en cobranza sin soporte documental pero si ahora señala que si cuenta con el soporte pero que al no señalarse si es anticipo o complemento por eso no es desvirtuado, la autoridad fiscalizadora en sus facultades tiene la obligación de reclasificarla, empero no lo realizó.

Que de acuerdo al párrafo segundo de la foja 29 del oficio *****", de fecha 24 de mayo de 2022, en el cual estableció la propia autoridad fiscalizadora que es obligación del contribuyente lo siguiente: "identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con los folios asignados a los comprobantes fiscales, lo cual aconteció, ya que la autoridad fiscalizadora pudo verificar a qué factura se refería la actora, sin embargo, jamás señala que sea un pago duplicado o cuestión alguna de ese estilo, si no que sólo porque en el papel de trabajo no se señaló una palabra es por ello que no puede desvirtuarse el hecho.

Que la autoridad fiscalizadora en ningún momento funda y motiva este hecho ya que únicamente ocupa los fundamentos para la determinación de ingresos presuntivos, pero en ninguno de ellos establece que el papel de trabajo por no estipular si es anticipo o complemento se presume un pago a la ***** misma que ya fue contemplada como ingreso por lo cual no debe señalarse un ingreso presuntivo por la autoridad fiscalizadora.

En el Segundo concepto de impugnación, la demandante sostiene que por lo que respecta al punto denominado TOTAL DE COBRANZA EXCEDENTE REGISTRADA EN LA CTA. CLIENTES EN RELACIÓN A LOS DEPOSITOS DETERMINADOS POR ESTADOS DE

-9-

CUENTA BANCARIOS EN CANTIDAD DE \$***** que es ilegal, ya se debió considerar como desvirtuado.

Que la autoridad fiscalizadora en el oficio *****"***** observó que la cobranza registrada en la cuenta denominada "clientes" con número de cuenta contable ***** correspondientes a los meses de abril, mayo, junio, julio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre en cantidad de \$***** no coincide con la cobranza determinada en los estados de cuenta bancarios todas a nombre de la actora en cantidad de \$*****, por lo que cuenta con una cobranza excedente en cantidad de \$*****, la cual consideró como ingresos determinados presuntivamente por actividades propias de su giro.

Que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17, fracción I, inciso a), de la Ley del ISR, la actora acumuló la totalidad de sus ingresos en cantidad de \$*****, al momento de la expedición de sus comprobantes fiscales (CFDI's) y no conforme a su cobranza, toda vez que la actora no es una sociedad o asociación civil por lo que, la autoridad fiscalizadora no realizó ninguna observación al respecto, motivo por el cual se exhibió el consecutivo de la facturación correspondiente al ejercicio de 2017 de la ***** de fecha 02 de enero de 2017 a la ***** de fecha 17 de diciembre de 2017, con lo que se puede observar que la actora cuenta con facturación en moneda nacional y en moneda extranjera (dólares), motivo por el cual la diferencia correspondiente a la cantidad de \$***** corresponde a la pérdida por fluctuación cambiaria registrada en la ***** denominada "perdida cambiaria" derivado por la facturación en moneda extranjera (dólares) que tiene la actora, por lo que, no se le debe considerar como un ingreso determinado presuntivamente, toda vez que, la actora

-10-

acumuló la totalidad de sus ingresos en cantidad de \$***** conforme a lo establecido en el artículo 17, fracción I, inciso a) de la ya citada Ley.

Que la autoridad fiscalizadora determinó en la hoja 31 de la resolución recurrida, que no identificó la totalidad de los montos excedentes registrados como pago de clientes en relación a los montos en efectivo, depositados y registrados en la cuenta contable de bancos, por lo que la Dirección de procesos de auditoría hace un análisis en su beneficio, ya que si asienta que encontró movimientos pero no la totalidad de ellos eso no quiere decir que no se encuentren en el papel de trabajo, ya que a su visita no fue posible localizar, aunado a que en lugar de señalar los montos que si fueron posibles de identificar estos deben no ser considerados como ingresos presuntivos en razón que de hacerlo se deja en estado de indefensión a la actora, violentando lo establecido en el artículo 16 Constitucional, ya que la fiscalizadora señaló que no logró identificar en su totalidad de los montos.

Que no haya logrado identificar no quiere decir que es culpa de la actora, más bien, que la autoridad dejó de hacer su trabajo y para no desvirtuarlo únicamente señala que no lo identifica en su totalidad pero al expresar esto se debe concluir que la misma autoridad debió desvirtuar las cantidades que si identificó, ya que con este contexto al no señalar las cantidades que fueron identificables se deja en estado de indefensión a la actora, al no mencionar las cantidades.

En el Tercer concepto de impugnación la parte actora argumenta medularmente que en la hoja 34 de la resolución recurrida en el concepto denominado DEDUCCIONES QUE NO CUENTA CON REQUISITOS FISCALES PARA SU DEDUCIBILIDAD POR NO TENER DOCUMENTACIÓN DEL PAGO EFECTUADO en cantidad de \$*****, la autoridad le impuso como una deducción no procedente la cantidad de \$*****, ya que desde el principio se explicó a la autoridad que con el tema de la empres

-11-

***** es una agencia aduanal con la cual la actora ha trabajado desde hace varios años, es por ello que llegó a contar con saldo a favor por parte de la empresa o que llegó a realizar anticipos a la misma con la finalidad de hacer más fácil la operación entre compañías por los tiempos que se manejan.

Que en la resolución recurrida la autoridad fiscalizadora reconoció la forma en la cual se trabaja, ya que si reconoce el saldo a cargo, asimismo, también en el papel de trabajo señalado se menciona de donde provienen los saldos a favor, es por ello que no se cuenta con cheque nominativo, ya que dada la operación con la que se tiene con *****, no existe el cheque nominativo, por lo que al establecer la autoridad que forzosamente debe haber un cheque nominativo deja en estado de indefensión a la actora, en virtud de que, si existe el cheque nominativo y del oficio *****"*****", de fecha 24 de mayo de 2022, en su foja 34 establece que si reconoce que hay cantidades a cargo, por ende debe reconocer los saldos a favor que se establecen en el mismo papel, aunado a que se explicó la forma de dicha operación con *****.

En el Cuarto concepto de impugnación la parte actora manifiesta medularmente que en la resolución recurrida se puede visualizar que dentro del apartado DOCUMENTACIÓN EXHIBIDA, el día 03 de junio de 2019 la actora exhibió la información solicitada por la autoridad, en el numeral se aprecia que se exhibieron las Declaraciones Anuales y Declaraciones de Pagos provisionales, Norma y Complementarias, así como los papeles de trabajo que sirvieron para la integración de las cifras.

Que con la información que fue proporcionada por la actora, específicamente respecto de las Declaraciones Anuales y Mensuales, la autoridad fiscalizadora procedió a corroborar los

datos, mediante el reporte de consulta de información de contribuyentes, Consulta Nacional de Nuevo Esquema de pagos y Declaraciones, sin embargo, en ningún momento dentro de sus facultades de verificación manifestó o estipuló que las compensaciones realizadas en sus declaraciones del ejercicio 2017, no eran procedentes o que no cumplían con los requisitos establecidos y en ningún momento funda y motiva adecuadamente la resolución, en razón de que únicamente manifiesta que no son procedentes las compensaciones realizadas por la actora.

Que se deja en estado de indefensión e incertidumbre jurídica a la parte actora, al desconocer los preceptos normativos que sustentan su actuación para no considerar los saldos que fueron establecidos en las Declaraciones presentadas por la actora desde el inicio de sus facultades de comprobación, ya que los saldos a favor compensados por la actora en ningún momento fueron cuestionados por la autoridad fiscalizadora, únicamente estableció que no son procedentes en virtud de que sólo podrán ser procedentes los que determine dicha autoridad.

Que en las hojas 76 y 77 la autoridad fiscalizadora estableció que únicamente toma en consideración la compensación aplicada en el mes de abril de 2017, la cual proviene del ejercicio 2016, sin embargo, al momento de realizar la determinación de los pagos mensuales definitivos del Impuesto al Valor Agregado, en ningún momento lo plasma.

En el Quinto concepto de impugnación la parte actora manifiesta medularmente que en la foja 77 de la resolución recurrida la autoridad determinó los PAGOS MENSUALES DEFINITIVOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, sin embargo, dentro del mes de abril de 2017, la autoridad fiscalizadora no contempló la compensación del ejercicio 2016 y se cometió un error al momento de realizar la multiplicación de la cantidad \$***** por el factor de actualización de 1.2739 dando un total de \$*****, sin embargo, la autoridad en su

-13-

determinación señala como resultado de la multiplicación la cantidad de \$***** y el factor de actualización le otorga un total de \$*****, el cual es incorrecto.

Que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 51 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscalizadoras deberán determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos por los contribuyentes, mediante resolución, asimismo, dentro del contenido de las determinaciones se harán conocedoras al contribuyente mediante un documento denominado oficio de observaciones, para que el contribuyente a efecto de estar en posibilidades de presentar documentación, con la finalidad de desvirtuar los hechos consignados, la cual no debe contener errores u omisiones, ya que de ser así no se estaría dando certeza jurídica al contribuyente

Que de lo dispuesto en el artículo 42, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, se desprende la facultad de la autoridad fiscalizadora para rectificar los errores aritméticos de los contribuyentes, sin embargo, que en el caso el error lo cometió la autoridad y la autoridad demandada al resolver el recurso determinó inoperante dicho agravio, porque no se pronunció la forma de afectación.

Por su parte, la autoridad enjuiciada al contestar la demandada, sostuvo que los conceptos de anulación vertidos por la actora son infundados y la validez de la resolución impugnada.

Resultan **infundados** los conceptos de impugnación sometidos a estudio, de acuerdo con las siguientes consideraciones de derecho:

De la resolución recurrida contenida en el oficio número *****"***** de 24 de mayo de 2022, que obra a fojas 71 a la 176 de las presentes actuaciones, valorado en términos del artículo 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se advierte que se determinó un crédito fiscal a cargo de la actora, en cantidad total de \$*****, por concepto de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, correspondientes al ejercicio fiscal de 2017, en virtud de los siguientes fundamentos y motivos:

...

A) INGRESOS DETERMINADOS PRESUNTIVAMENTE POR DEPÓSITOS REGISTRADOS EN COBRANZA SIN SOPORTE DOCUMENTAL EN CANTIDAD DE \$*****:

De la revisión y análisis efectuado a su escrito de fecha 27 de abril de 2022 presentado ante la Oficialía de Partes de la Dirección de Procesos de Auditoría en esa misma fecha, y de las pruebas aportadas se observa que la cantidad de \$***** que esta Autoridad considera como Ingreso Acumulable determinado en forma presuntiva asentando en la hoja 17 del Oficio de Observaciones número *****"***** de fecha 05 de junio de 2020, en relación a los ingresos acumulables determinados presuntivamente por concepto de depósitos bancarios registrados como cobranza, los cuales no cuentan con el soporte documental correspondiente a los días 11 de enero de 2017, por la cantidad de \$*****, el 31 de enero de 2017 por la cantidad de \$*****, obteniendo un total en enero de \$*****, el día 01 de marzo de 2017 por la cantidad de \$*****, en la Institución Bancaria ..., moneda nacional de la cuenta número ..., la contribuyente presentó, póliza de ingresos 1, del mes de enero de 2017, en la que se observa el registro de la cuenta contable número *****, del cliente "***** & *****" por \$*****, se verificó papel de trabajo en donde se observa la ***** ***** ***** sin embargo la contribuyente no proporciona la factura, esto con el fin de verificar el origen y procedencia, por lo que se considera un ingreso presunto de conformidad con el artículo 18 primer párrafo, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2017; así mismo en el mes de enero de 2017, proporciona la póliza de ingresos número 1, del mes de enero de 2017, en la que se observa el registro de la cuenta contable número *****, del cliente "***** & *****" por un importe de \$*****, se verificó papel de trabajo en donde se observa la ***** ***** ***** por un importe de US\$***** en moneda extranjera (Dólares), al tipo de cambio 21.3799 importe en moneda nacional por \$*****, la ***** ***** por un importe de US\$***** en moneda extranjera (Dólares), al tipo de cambio 21.3799, importe en moneda nacional por \$***** y la ***** ***** ***** por un importe de US\$***** en moneda extranjera (Dólares), al tipo de cambio 20.7588, importe en moneda nacional por \$*****; sin embargo, se verificó físicamente la ***** ***** ***** que corresponde al cliente "***** & ***** *****" por un importe de US\$***** moneda extranjera (Dólares), que corresponde al total de la factura y en el papel de trabajo no indica que sea un anticipo o complemento.

-15-

*Por lo anterior, la cantidad de \$*****, se considera como no desvirtuada y se considera un ingreso presunto de conformidad con el artículo 18 primer párrafo, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2017 y artículo 56 primer párrafo, fracción I y 59 fracción III del Código Fiscal de la Federación vigente en 2017, por el mes de marzo la contribuyente presentó la póliza de ingresos número 2, del mes de marzo de 2017, en la que se observa el registro de la cuenta contable número *****, del cliente *****
***** ** por \$*****, se verificó papel de trabajo en donde se observa la ***** **, sin embargo la contribuyente no proporciona la factura, esto con el fin de verificar el soporte documental la cual al no ser proporcionada por la contribuyente, se considera un ingreso presunto de conformidad con el artículo 18 primer párrafo, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2017 y artículos 56 primer párrafo, fracción I y 59, fracción III del Código Fiscal de la Federación vigente en 2017.*

Cabe hacer la aclaración que la contribuyente efectivamente si presentó escrito de fecha 03 de junio de 2019, ante esta Autoridad, en la cual presenta documentación correspondiente al ejercicio de 2017, sin embargo es obligación dela contribuyente, identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con los folios asignados a los comprobantes fiscales o con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda identificarse la forma de pago, las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo aquellas operaciones, actos o actividades por las que se deban pagar contribuciones; así mismo, debe señalar la fecha de realización de la operación, acto o actividad, su descripción o concepto, la cantidad o unidad de medida en su caso, la forma de pago de la operación, acto o actividad especificando si fue al contado, a crédito a plazo o en parcialidades y el medio de pago o de extinción de dicha obligación según corresponda, de conformidad con el artículo 28 fracción I y II del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 33 inciso b), fracciones III y XIII, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, ambos vigentes en 2017.

...

*TOTAL DE COBRANZA EXCEDENTE REGISTRADA EN LA CTA. CLIENTES EN RELACION A LOS DEPOSITOS DETERMINADOS POR ESTADOS DE CUENTA BANCARIOS EN CANTIDAD DE \$*****.*

...

*Una vez obtenido el excedente del total de la cobranza registrada en la cuenta de lientes, en los meses de abril, mayo, junio, julio, septiembre y octubre de 2017, se observa que se obtiene un total de cobranza excedente en cantidad de \$*****, haciendo de su conocimiento que esta autoridad no identifica en su totalidad los montos excedentes registrados como pago de clientes en relación a los montos en efectivo depositados y registrados en la cuenta contable de bancos, por lo que se desprende que la contribuyente... al registrar contablemente los abonos en la cuenta de clientes consideró efectivamente cobradas las contraprestaciones, mismas que al no estar registradas en la cuenta contable de bancos, las mismas pudieron ser cobradas en bienes y/o servicios, por lo que dicha diferencia existente gravada por esta Autoridad en base a la cobranza registrada en la cuenta de clientes se considera ingresos gravados presuntamente por actividades propias de su giro, de conformidad con lo establecido en el artículo 17 primer párrafo inciso c) de la Ley del*

-16-

Impuesto sobre la Renta y en los artículos 55 primer párrafo, fracción VI, 56 primer párrafo, fracción I y 59 primer párrafo, fracción I del Código Fiscal de la Federación vigente, se consideran Ingresos Acumulables para efectos del Impuesto sobre la Renta gravados presuntivamente por lo que deben pagar contribuciones, en términos del artículo 18, primer párrafo fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2017, cuya integración mensual quedó anteriormente detallada, en el cuadro que antecede.

...

2) DEDUCCIONES

DEDUCCIONES QUE NO CUENTAN CON REQUISITOS FISCALES PARA SU DEDUCIBILIDAD POR NO TENER DOCUMENTACIÓN DEL PAGO EFECTUADO.

...

*Por lo que respecta a las deducciones sin requisitos fiscales para su deducibilidad, se conoció que la contribuyente no desvirtúa las deducciones en cantidad de \$***** por el mes de enero de 2017, en cantidad de \$*****, toda vez que el Comprobantes de pago de la Institución Bancaria ... de fecha 09 de enero de 2017, en cantidad total de \$*****, ya fue considerado para los gastos de importación de ..., asimismo no desvirtúa la deducción por el mes de diciembre de 2017 y en cantidad de \$*****, toda vez que el comprobante de pago de fecha 22 de diciembre de 2017, emitido por la institución bancaria ... en cantidad total de \$***** ya fueron considerandos para los gastos de importación de ... mismas que se encuentran en la carpeta denominada 'COMPROBANTES DE PAGO' y de la revisión y análisis a su archivo de nombre 'registro de difoñate' el cual contiene papel de trabajo, así de las facturas a nombre de ..., por los meses de enero y diciembre de 2017, se observa, que no cuentan con requisitos para su deducibilidad toda vez que no se localizó documentación que demuestre fehacientemente que el pago fue efectuado mediante transferencia electrónica/cheque nominativo, tarjeta de crédito, de debido o de servicios, ni se localizó el retiro en sus estados de cuenta bancarios, por lo que no se pudo corroborar que el pago se haya realizado por medios electrónicos establecidos, en los artículos ...*

2.- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. PAGOS MENSUALES DEFINITIVOS

Periodos Fiscales Revisados: Del 01 enero al 31 de diciembre de 2017

*Derivado del análisis del Valor Neto de Actos o Actividades determinado por cobranza a la tasa del 16% y los determinados presuntivamente, cuya suma total asciende a la cantidad de \$***** y del Impuesto al Valor Agregado Acreditable en cantidad de \$***** se procede a efectuar la determinación de los pagos mensuales definitivos del Impuesto al Valor Agregado determinado impuestos a cargo por los meses de enero a diciembre de 2017, de conformidad con lo establecido en los artículos 1º primer párrafo fracciones I y II y párrafos segundo y cuarto, 1-B primer párrafo, 4º primer párrafo y 5º primer párrafo fracciones I y II, 5-D párrafos primero, segundo y tercero, 8 primer párrafo, 10, 11 primer párrafo, 12, 32 y 39 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2017, en relación con los artículos 17-A, 21 y 63 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación vigente en 2017.*

Asimismo, esta Autoridad considera la compensación aplicada por la contribuyente en el mes de abril de 2017, derivado del saldo a favor del ejercicio de 2016, la cual está debidamente registrada en el sistema de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y por las compensaciones derivadas de los saldos a favor del Impuesto al Valor

-17-

Agregado de los meses de octubre y noviembre de 2017, no se consideran dichos saldos a favor, toda vez que se generaron en el ejercicio revisado del 2017 y son procedentes los que determine la Autoridad como resultado de la revisión en el ejercicio de las facultades de revisión.

...

*En consecuencia, la actualización de los pagos mensuales definitivos del Impuesto al Valor Agregado por el ejercicio de 2017 asciende a \$*****.*

...

La transcripción anterior evidencia que la autoridad fiscal determinó de manera presuntiva ingresos:

1.- Por depósitos registrados en cobranza sin soporte documental en cantidad de \$*****.

2.- Por un excedente registrado en la cuenta clientes en relación a los depósitos determinados por estados de cuenta bancarios en cantidad de \$*****.

3.- Por deducciones que no cuentan con requisitos fiscales para su deducibilidad por no tener documentación del pago efectuado.

4.- Por las compensaciones derivadas de los saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado de los meses de octubre y noviembre de 2017, no se consideran dichos saldos a favor, toda vez que se generaron en el ejercicio revisado del 2017.

Por tal motivo, para resolver la litis, se considera lo sostenido en la Jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación, cuyos datos de localización, rubro y texto se transcribe:

Suprema Corte de Justicia de la Nación

*Registro digital: 164552
Instancia: Segunda Sala
Novena Época*

-18-

Materias(s): Administrativa

Tesis: 2a./J. 56/2010

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXI, Mayo de 2010, página 838

Tipo: Jurisprudencia

PRESUNCIÓN DE INGRESOS ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SE ACTUALIZA CUANDO EL REGISTRO DE LOS DEPÓSITOS BANCARIOS EN LA CONTABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE OBLIGADO A LLEVARLA, NO ESTÉ SOPORTADO CON LA DOCUMENTACIÓN CORRESPONDIENTE.

De la interpretación armónica, literal, lógica, sistemática y teleológica del artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se concluye que la estimativa indirecta de ingresos se actualiza cuando el contribuyente no sustenta documentalmente en su contabilidad el registro de los depósitos bancarios, pues el registro contable se integra con los documentos que lo amparen, conforme al artículo 28, último párrafo, parte final, del Código, por lo cual, no basta el simple registro, ya que volvería nugatoria la presunción de ingresos, toda vez que uno de los fines del sistema de las presunciones fiscales en materia de contabilidad, consiste en que todos los movimientos o modificaciones en el patrimonio del contribuyente se registren debidamente, pues dicha contabilidad es la base de las autodeterminaciones fiscales; de esta manera, los registros sustentados con los documentos correspondientes contribuyen a que se refleje adecuadamente la situación económica del sujeto pasivo en el sistema contable.

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

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

La anterior jurisprudencia derivó de la siguiente ejecutoria:

...

CUARTO. *Precisado lo anterior, esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que debe prevalecer, con el carácter de jurisprudencia, el criterio que se sustenta en el presente fallo, con base en las siguientes consideraciones:*

En primer término, es necesario hacer referencia a la naturaleza de las presunciones fiscales, para posteriormente analizar la contenida en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación y con ello dilucidar su alcance.

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

Las presunciones en el ámbito tributario se encuentran establecidas por diversas razones, sin embargo, para el objeto de este análisis se pueden destacar dos justificaciones para su previsión.

-19-

La primera de ellas consiste en que la autoridad fiscal se encuentra enmarcada por el principio de ajeneidad, es decir, la autoridad fiscal por lo escaso de los recursos con los que cuenta y ante la magnitud del campo fiscal al que se enfrenta, sólo despliega su actividad en delimitados casos, por lo cual, únicamente interviene a través de actos de fiscalización en casos selectivos -principio de selectividad de la administración tributaria-. Una de las manifestaciones en las que se presenta este factor es que la determinación de los impuestos es efectuada en primera instancia por el contribuyente (autoliquidación) de conformidad con el tercer párrafo del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación.

Por otro lado, tenemos que las presunciones también se prevén para combatir a la evasión fiscal pues, como quedó señalado, la autoridad sólo despliega sus facultades de comprobación en determinados casos, por lo cual, los sujetos pasivos tienen múltiples posibilidades de evadir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, realizando conductas de simulación absoluta, relativa o fraude a la ley.

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

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

Lo referido se evidencia con la existencia del principio de selectividad, de tal forma que una presunción fiscal sólo se podrá determinar en el momento en que la autoridad observe que se actualiza la hipótesis de la norma dentro del caso selectivo que ésta se encuentre verificando.

Lo anterior en el entendido de que las presunciones fiscales constituyen herramientas que el legislador brinda a la autoridad para que ésta pueda tener por probados hechos que de otra manera pudieran haber concluido en un fraude fiscal, esto es, que ante la dificultad práctica de probar la realidad fáctica que se pretende gravar se recurre a presunciones favorables a la autoridad administrativa para que ésta no tenga dificultad en la carga de la prueba, en situaciones en las que el legislador observa que posiblemente pudieran burlar el gravamen.

De todo lo anterior se puede concluir que las presunciones fiscales sirven a la autoridad fiscal dentro de sus facultades de comprobación para reconstruir hechos que son difíciles de probar, con lo que se facilita su investigación y el control de los hechos imposables y, de tal

manera, como quedó referido con anterioridad, derivan en un instrumento que facilita a la autoridad fiscal la corrección y represión de conductas defraudatorias.

Precisada la función de las presunciones en materia tributaria, ahora se analizará la contenida en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, la cual, en su parte conducente, establece lo siguiente:

...

Como se puede apreciar del texto transcrito, en dicho artículo se prevé una estimativa indirecta de ingresos en la cual la autoridad fiscal consideraría a los depósitos bancarios no registrados en la contabilidad del contribuyente como ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

La presunción prevista en el numeral en cuestión, en el caso en estudio, deriva para facilitar al fisco el proceso de estimación, en la averiguación de los hechos que hacen posible fijar la magnitud de la obligación tributaria, ya que los depósitos obtenidos por un contribuyente constituyen manifestaciones de riqueza susceptibles de ser gravados, pero de difícil identificación.

En tales términos, se advierte que la presunción de mérito se encuentra sujeta a una falta de registro en la contabilidad, con lo cual permite evidenciar que a la contabilidad del contribuyente, obligado a llevarla, se le está dando toda la relevancia como herramienta para poder verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Teniendo en cuenta que la presunción en estudio opera por una falta de registro en la contabilidad, será necesario analizar los elementos que la integran y los principios que la norman para determinar su alcance.

La contabilidad en materia tributaria se define como el conjunto de sistemas y métodos que los contribuyentes están obligados a utilizar para la clasificación, ordenación y registro de los actos o actividades que producen movimiento o modificaciones en su patrimonio y que son tomados en cuenta por las leyes fiscales para el pago de los impuestos.

Lo anterior se advierte del Código Fiscal de la Federación y su reglamento en los cuales se recogen los principios contables de objetividad y veracidad al señalar que los registros contables están integrados por la documentación correspondiente, como se advierte a continuación.

El Código Fiscal de la Federación estatuye lo siguiente:

...

Se constata de lo anterior que el concepto de contabilidad se integra por los sistemas y registros contables que señala el reglamento del código con los requisitos que éste establece, según se aprecia en la fracción I, transcrita líneas arriba.

Asimismo, se advierte en el último párrafo de la fracción I del artículo en cuestión, que la contabilidad se conforma tanto por los sistemas como por los registros contables y, posteriormente, señala de manera expresa que los registros o asientos también se integran por la documentación comprobatoria, pues señala textualmente que se encuentra conformada por "la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales".

-21-

Es decir, el artículo 28, in fine, responde de manera categórica a la interrogante respecto de si el término registros también comprende a los documentos que amparen los mismos, pues señala que la documentación y los comprobantes forman parte integrante de los registros y, por ende, de la contabilidad.

A mayor precisión, y atendiendo a lo preceptuado por el artículo 28, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, que señala que la contabilidad debe llevarse de acuerdo a lo preceptuado en su reglamento, se analizará lo que establece éste en materia de contabilidad.

De esta manera, en el reglamento del Código Fiscal de la Federación, en su artículo 26, fracciones I y VI, señala lo siguiente:

...

Es decir, el reglamento del código en cuestión señala también de manera expresa que los registros contables deben relacionarse con la documentación comprobatoria.

De esta manera, acudiendo a los preceptos que regulan la integración de la contabilidad, y en específico de los artículos 28, fracción I, del Código Fiscal de la Federación y 26, fracción I, de su reglamento, se colige que los registros deben apoyarse en los documentos que los amparen, pues son parte integrante de los mismos.

Por otro lado, se advierte de los artículos 28, fracción II, del Código Fiscal de la Federación donde se señala que la contabilidad debe ser analítica, y 26, fracción VI, de su reglamento donde se indica que se debe asegurar que los registros se asienten correctamente, que la misma recoge los principios de la contabilidad referentes a que la información que proporciona debe ser veraz y objetiva. Lo anterior, encuentra justificación en virtud de que la contabilidad al ser la base para la liquidación de los tributos por parte del contribuyente, requiere que la misma refleje fielmente la realidad contributiva del sujeto pasivo al patentizar conforme a la realidad económica, las modificaciones y movimiento en el patrimonio del sujeto pasivo.

Es por ello que se advierte que el fin de la contabilidad es la representación cualitativa y cuantitativa de los elementos que forman ese patrimonio, debidamente descritos y valorados, al inicio de un ejercicio económico, para que posteriormente se registren las variaciones que en el citado patrimonio se vayan produciendo.

De tal manera, para que la contabilidad constituya un eficaz instrumento de análisis económico y fiscal debe cumplir con una serie de condiciones. Entre ellas es que toda la anotación contable tenga una justificación lógica, legal y económica basada en una operación soportada documentalmente, de acuerdo a los principios de veracidad y objetividad recogidos en los artículos 28, fracción II, del Código Fiscal de la Federación y 26, fracción VI, de su reglamento, respecto de la contabilidad.

En efecto, atendiendo a los principios que norman a la contabilidad y en específico al de veracidad y objetividad de la misma, es requisito necesario que los registros se encuentren soportados por la documentación correspondiente, pues la contabilidad al expresar los movimientos o modificaciones en el patrimonio del contribuyente, esto

es, al indicar hechos económicos derivados de transacciones comerciales, las mismas transacciones se reflejan documentalmente.

Es decir, los hechos económicos que se traducen en modificaciones o movimientos en el patrimonio del contribuyente -al ser resultado de transacciones comerciales-, se plasman en documentos que reflejan dichas transacciones a través de facturas, comprobantes, recibos, notas y demás documentación correspondiente, por lo cual, para que un registro pueda considerarse como fiel y veraz indicador de la realidad económica del sujeto, debe acompañarse de la documentación correspondiente, pues la documentación es una consecuencia natural de las transacciones comerciales.

Resulta ilustrativo de lo anterior lo que establece la demás normatividad federal sobre la contabilidad, como el Código de Comercio -como génesis de la contabilidad en el derecho tributario- y la Ley del Impuesto sobre la Renta respecto a la contabilidad.

El Código de Comercio señala que los registros contables deben permitir "conectar" las operaciones individuales con los documentos comprobatorios originales de las mismas, tal como se aprecia de la transcripción del artículo 33, que dispone lo siguiente:

...

Asimismo, la Ley del Impuesto sobre la Renta señala como requisito de las deducciones el que se encuentren registradas y amparadas con la documentación correspondiente, al señalar:

...

Así, de un análisis de la contabilidad en materia tributaria se desprende que los registros deben estar apoyados en la documentación correspondiente, ya que son parte integrante de la misma.

De esta manera, integrando lo anteriormente expuesto referente a la función de la presunción fiscal y la contabilidad, así como los preceptos del Código Fiscal de la Federación y su reglamento, resulta que la presunción iuris tantum establecida en el artículo 59, fracción III, del código federal tributario se encuentra estructurada de manera que se evite la evasión fiscal, pues la misma tiende a que todos los movimientos o modificaciones en el patrimonio del contribuyente queden adecuadamente registrados en la contabilidad del contribuyente, pues de esta manera la determinación de los tributos se efectuará conforme a la realidad económica del sujeto pasivo.

Dicha presunción, se advierte en el caso en estudio, facilita a la autoridad fiscal en el proceso de estimación de los ingresos, toda vez que, como quedó expuesto respecto al principio de ajeneidad de la administración tributaria, a la autoridad tributaria le resulta difícil la fiscalización de los ingresos de los contribuyentes, máxime en el caso en cuestión donde una modificación al patrimonio de un sujeto pasivo -depósito bancario- no se encuentra registrado en la contabilidad, por lo cual, con base en la presunción de mérito, se tiene por probada, salvo prueba en contrario, la obtención del ingreso gravable mediante un depósito bancario.

La contabilidad juega un papel fundamental para que la autoridad pueda conocer la situación económica de los sujetos pasivos, pues ésta es la base de la autodeterminación de los tributos según se advierte del artículo 6o., párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación, y al revelar la misma, las modificaciones o movimientos del patrimonio de los contribuyentes, resulta que la ausencia en los registros de la contabilidad de los hechos económicos le generaría a la autoridad fiscal el que fuera difícil revelar la situación financiera de

-23-

éstos, razón por la cual se establece la presunción iuris tantum objeto de este análisis.

Dicha autoliquidación se realiza a través de un adecuado sistema de contabilidad llevado por el contribuyente, pues a través de ésta se registran los movimientos o modificaciones del patrimonio de los causantes, lo cual hace factible una adecuada autodeterminación de los tributos, siendo que en el presente caso los registros de la contabilidad pueden ser discordantes de la realidad o que en los mismos se asienten hechos económicos falsos.

Por tanto, de conformidad con el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes que tengan obligación de llevar contabilidad deberán registrar sus depósitos bancarios, para que cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación no los presuman como ingresos gravables.

Por este motivo, atendiendo a un análisis lógico y teleológico de dicha figura, se llega a la conclusión de que no basta con un simple registro sin apoyo de los documentos correspondientes, pues estimar lo contrario -en el sentido de que dicho registro sería un simple número y no un registro contable-, conculcaría el fin de la figura en cuestión.

En consecuencia, resulta indudable que cuando el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación señala que los depósitos deben encontrarse registrados en la contabilidad a efecto de que no opere la estimativa indirecta de ingresos, se refiere asimismo a la documentación comprobatoria, pues es parte integrante de los registros y asientos contables de acuerdo a lo preceptuado en el Código Fiscal de la Federación, a su reglamento y a los principios que norman a la contabilidad.

Por último, es preciso señalar que la interpretación sistemática hecha en esta exposición no conculca el diverso principio contenido en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación respecto a la interpretación estricta de las normas fiscales, ya que como lo ha señalado este Alto Tribunal, resulta imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte, ya que de ser así, cualquier intento estricto de interpretación resultaría infructuoso para determinar el sentido y alcance de las normas.

En efecto, toda norma requiere de una interpretación, aunque sea literal, y un principio de hermenéutica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a los demás ordenamientos que pertenecen, y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico; sin que ello implique que en materia impositiva una interpretación no estricta vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales. En consecuencia, interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Fundamenta lo anterior la siguiente jurisprudencia de este Alto Tribunal, que señala:
[...]

'LEYES FISCALES. LA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN Estricta Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA.-(Se transcribe)'

Sentado lo anterior, se considera que, atendiendo a una interpretación armónica, literal, lógica, sistemática y teleológica del artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación y su reglamento, para que la estimativa indirecta de ingresos no opere es necesario que el contribuyente soporte documentalmente el registro en su contabilidad de los depósitos de sus cuentas bancarias.

...

Ahora bien, el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación vigente en el ejercicio fiscalizado, es del tenor siguiente:

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

...

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

...

De una interpretación al precepto legal transcrito, se advierte que la autoridad fiscal, para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, presumirá, salvo prueba en contrario que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

En efecto, retomando lo sostenido en la jurisprudencia 2a./J. 56/2010, el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación prevé una estimativa indirecta de ingresos en la cual la autoridad fiscal considera a los depósitos bancarios no registrados en la contabilidad del contribuyente como ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

-25-

Dicha presunción encuentra su razón de ser, en facilitar a la autoridad fiscalizadora el referido proceso de estimación al efectuar la investigación de los hechos con sustento en los cuales determinará la obligación tributaria omitida por la contribuyente fiscalizada. Máxime que los depósitos obtenidos por un contribuyente constituyen manifestaciones de riqueza susceptibles de ser gravados, pero de difícil identificación.

De tal manera, la aplicación de la presunción *iuris tantum* prevista en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se actualiza con la falta de un registro en la contabilidad del contribuyente; circunstancia que evidencia que esta presunción es un importante instrumento de verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En este orden de ideas, resulta importante analizar la parte conducente del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, así como del artículo 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (antes artículo 26), que disponen lo siguiente:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

ARTÍCULO 28. Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

I. La contabilidad, para efectos fiscales, se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

...

REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

ARTÍCULO 33.- Para los efectos del artículo 28, fracciones I y II del Código, se estará a lo siguiente:

A. Los documentos e información que integran la contabilidad son:

I. Los registros o asientos contables auxiliares, incluyendo el catálogo de cuentas que se utilice para tal efecto, así como las pólizas de dichos registros y asientos;

...

VIII. La documentación e información de los registros de todas las operaciones, actos o actividades, los cuales deberán asentarse conforme a los sistemas de control y verificación internos necesarios, y

...

B. Los registros o asientos contables deberán:

I. Ser analíticos y efectuarse en el mes en que se realicen las operaciones, actos o actividades a que se refieran, a más tardar dentro de los cinco días siguientes a la realización de la operación, acto o actividad;

...

III. Permitir la identificación de cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con los folios asignados a los comprobantes fiscales o con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda identificarse la forma de pago, las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo aquellas operaciones, actos o actividades por las que no se deban pagar contribuciones, de acuerdo a la operación, acto o actividad de que se trate;

...

XIV. Permitir la identificación de los depósitos y retiros en las cuentas bancarias abiertas a nombre del contribuyente y conciliarse contra las operaciones realizadas y su documentación soporte, como son los estados de cuenta emitidos por las entidades financieras;

...

De los preceptos legales transcritos, se observa que la contabilidad está integrada por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, así como la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, y toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, cuyos elementos adicionales están detallados en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Es decir, que el legislador estableció de manera expresa que los registros también comprenden a los documentos que amparen los mismos, al señalar que la documentación y los

-27-

comprobantes forman parte integrante de los registros y, por consiguiente de la contabilidad. Aunado a que el propio Reglamento del Código Fiscal de la Federación refiere que la contabilidad está integrada con la documentación e información de los registros de todas las operaciones, actos o actividades, así como que los registros deberán permitir la identificación de cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria.

Bajo esta tesitura, es inconcuso que de acuerdo con lo dispuesto en la fracción I, del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 33 de su reglamento los registros deben apoyarse en los documentos que los amparen, en tanto que son parte integrante de los mismos.

Lo anterior es así, en razón de que a partir de la contabilidad, es que el contribuyente efectúa la autodeterminación de sus obligaciones fiscales, en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, por lo que ésta debe reflejar fielmente las modificaciones en el haber patrimonial del sujeto pasivo de la obligación tributaria a efecto de determinar de manera correcta las obligaciones a su cargo. De ahí que deba cumplir con los requisitos establecidos en las disposiciones legales aplicables, como lo es el de estar debidamente soportada con la documentación correspondiente; máxime si se toma en consideración que dicha documentación es una consecuencia natural de las operaciones que en su caso efectuó el contribuyente.

Así las cosas, la presunción *iuris tantum* establecida en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, tiene la finalidad de evitar la dificultad a la que se enfrentaría la autoridad fiscal para determinar las obligaciones omitidas, ante la ausencia en los registros de la contabilidad de los hechos económicos; por lo

tanto, no basta con un simple registro sin apoyo de los documentos correspondientes, ya que de lo contrario, se estaría frente a una mera anotación numérica, y no así frente a un verdadero registro contable, contrariando totalmente los fines de la contabilidad.

En el caso concreto, la enjuiciante se duele de la indebida valoración de las pruebas aportadas en el procedimiento fiscalizador, ofrecidas a fin de desvirtuar los ingresos determinados presuntivamente en la resolución originalmente recurrida.

Así, corresponde a la enjuiciante la carga probatoria para desvirtuar los motivos expresados por la autoridad fiscalizadora en la resolución recurrida que dieron lugar a la determinación presuntiva de ingresos, sustancialmente lo siguiente:

a) Los depósitos registrados en cobranza sin soporte documental en cantidad de \$*****.

b) El excedente registrado en la cuenta clientes en relación a los depósitos determinados por estados de cuenta bancarios en cantidad de \$*****.

c) Las deducciones que no cuentan con requisitos fiscales para su deducibilidad por no tener documentación del pago efectuado y

d) Las compensaciones derivadas de los saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado de los meses de octubre y noviembre de 2017.

Lo anterior, en virtud de que la liquidación originalmente recurrida fue emitida con fundamento en la fracción III del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, que prevé una presunción *iuris tantum*, que le permite considerar a la autoridad fiscal que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a

llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

De manera como se expuso en párrafos anteriores, la enjuiciante debe aportar los medios probatorios idóneos para acreditar que el origen de tales presunciones no generan el pago de contribuciones y en consecuencia desvirtuar con ello la presunción de ingresos aplicada por la autoridad fiscalizadora.

Lo anterior es acorde con la Jurisprudencia de este Tribunal Federal de Justicia Administrativa, cuyos datos de localización, rubro y texto son los siguientes:

VII-J-1aS-76

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE INGRESOS. CORRESPONDE AL CONTRIBUYENTE LA CARGA DE PROBAR QUE LOS DEPÓSITOS EN SUS CUENTAS BANCARIAS NO SON INGRESOS POR LOS QUE DEBA PAGAR CONTRIBUCIONES.-De la interpretación del artículo 59 fracción III, del Código Fiscal de la Federación se desprende que para la comprobación de los ingresos las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones; consecuentemente, si la autoridad fiscalizadora durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, advierte depósitos en las cuentas bancarias del contribuyente, que carecen de soporte contable o documental que los ampare, corresponde al contribuyente aportar los medios probatorios idóneos para acreditar que el origen de los citados depósitos bancarios no genera el pago de contribuciones y desvirtuar con ello la presunción de ingresos aplicada por la autoridad fiscalizadora.

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S1-27/2013)

PRECEDENTES:

VII-P-1aS-370

Juicio Contencioso Administrativo 934/11-08-01-1/514/12-S1-02-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 16 de agosto de 2012, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrada Ponente: Nora Elizabeth Urby Genel.- Secretaria: Lic. María Laura Camorlinga Sosa.

*(Tesis aprobada en sesión de 20 de septiembre de 2012)
R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año II. No. 16. Noviembre 2012. p. 230*

VII-P-1aS-458

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 3571/09-06-01-2/1297/12-

S1-04-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 20 de noviembre de 2012, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Rafael Anzures Uribe.- Secretario: Lic. Javier Armando Abreu Cruz.

*(Tesis aprobada en sesión de 20 de noviembre de 2012)
R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año III. No. 18. Enero 2013. p. 259*

VII-P-1aS-459

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 29502/10-17-10-7/316/12-S1-01-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 22 de noviembre de 2012, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Rafael Estrada Sámano.- Secretario: Lic. Andrés López Lara.

*(Tesis aprobada en sesión de 22 de noviembre de 2012)
R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año III. No. 18. Enero 2013. p. 259*

VII-P-1aS-627

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2165/12-12-01-6/369/13-S1-03-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 16 de mayo de 2013, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Manuel Luciano Hallivis Pelayo.- Secretaria: Lic. Elizabeth Ortiz Guzmán.

*(Tesis aprobada en sesión de 16 de mayo de 2013)
R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año III. No. 23. Junio 2013. p. 250*

VII-P-1aS-628

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 29857/11-17-05-4/1734/12-S1-05-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 23 de mayo de 2013, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Guillermo Domínguez Belloc.- Secretaria: Lic. Hortensia García Salgado.

*(Tesis aprobada en sesión de 23 de mayo de 2013)
R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año III. No. 23. Junio 2013. p. 250*

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

R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año III. No. 26. Septiembre 2013. p. 18

En ese sentido, del expediente administrativo exhibido en copia certificada por la autoridad demandada al haberlo ofrecido como prueba la parte actora, valorado en términos del artículo 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se observa el escrito de fecha 03 de junio de 2019 - fojas 467 y 468 de autos-, de donde se desprende que la hoy contribuyente proporcionó la siguiente documentación que le fue solicita en el procedimiento de fiscalización:

-31-

1.- SOLICITUD DE INSCRIPCIÓN AL R.F.C. Y ACTA CONSTITUTIVA

2.- DECLARACIONES ANUALES Y DECLARACIONES DE PAGO PROVISIONALES, NORMAL Y COMPLEMENTARIAS, ASÍ COMO LOS PAPELES DE TRABAJO QUE SIRVIERON PARA LA INTEGRACION DE LAS CIFRAS.

3.- LIBROS CONTABLES Y REGISTROS AUXILIARES (TODAS LAS CUENTAS).

4.- PAPEL DE TRABAJO CON LA INTEGRACIÓN MENSUAL Y ANÁLISIS DEL IVA ACREDITABLE Y ARCHIVO EN FORMATO EXCEL.

5.- PÓLIZAS DE REGISTRO CONTABLE DIARIO, INGRESOS Y EGRESOS Y CONSECUTIVO FISCAL DE FACTURACIÓN (13 CARPETAS).

6.- PAPEL DE TRABAJO CON LA INTEGRACIÓN MENSUAL Y ANÁLISIS DEL VALOR DE ACTOS, IDENTIFICANDO DEPÓSITOS CONTRA FACTURAS Y ARCHIVO EN FORMATO EXCEL.

7.- BALANZAS DE COMPROBACIÓN MENSUALES Y AL CIERRE DEL EJERCICIO.

8.- CONTRATOS CELEBRADOS RELACIONADOS CON INGRESOS, COMPRAS.

9.- PAPEL DE TRABAJO DEL CALCULO MENSUAL DEL IVA

10.- PAPEL DE TRABAJO DE INTEGRACIÓN DE DEDUCCIONES POR TIPO DE GASTO.

-32-

11.- ESTADOS DE CUENTAS BANCARIOS Y DE PRESTAMOS.

12.- USB CON LOS ARCHIVOS EN EXCEL DE LOS PUNTOS ANTES MENCIONADOS.

Asimismo, del expediente administrativo exhibido por la autoridad demandada se advierte el escrito de la hoy actora presentado el 27 de abril de 2022 en la Oficialía de Partes de la Dirección de Proceso de Auditoría -fojas 469 a la 488 de autos-, en el que ofreció las siguientes pruebas:

*1.- Instrumento Notaria *****, de fecha ** ** **** ** **, misma que se encuentra en la carpeta denominada DOCUMENTOS GENERALES.*

2.- Póliza de ingresos 01 de mes de agosto de 2017, misma que se encuentra en la carpeta denominada SOPORTE DE INGRESOS POR DEPOSITOS NO IDENTIFICADOS EN CONTABILIDAD.

*3.- Comprobantes de pago de la Institución Bancaria ... de fecha 09 de enero de 2017, en cantidad total de \$***** comprobante de pago de fecha 04 de septiembre de 2017, emitida por la Institución Bancaria ..., en cantidad total de \$*****; Comprobante de pago de fecha 22 de diciembre de 2017, emitida por la institución bancaria ... en cantidad total de \$*****, misma que se encuentra en la carpeta denominada COMPROBANTE DE PAGO.*

...

En este orden de ideas, las pruebas ofrecidas por la enjuiciante tanto en la fiscalización, son elementos que integran su contabilidad, y en esa medida esta Juzgadora no está en posibilitado para valorarlas por sí solas, sino que ello debe acontecer a la luz de la opinión de un experto en materia contable.

En efecto, la prueba idónea para acreditar los extremos de la pretensión de la actora en el juicio en que se actúa, lo es la prueba pericial contable; ello habida cuenta que lo que pretende acreditar la enjuiciante se constriñe en probar una cuestión técnica que es propia de la contabilidad, por lo que es necesaria la opinión de un experto en la materia contable, que proporcione una opinión técnica, lógica y razonada, sobre los hechos propuestos por el enjuiciante, al tratarse de una cuestión de carácter técnico, cuya

percepción, alcance y/o entendimiento escapan del conocimiento de esta Juzgadora.

Además, dicha prueba pericial debe revestir ciertas características a partir de las cuales permitan realmente auxiliar a esta Juzgadora en la aclaración del origen de los depósitos bancarios, registros contables y documentación observados por la autoridad fiscalizadora en la resolución originalmente recurrida.

Ello en atención a que de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 28, primer párrafo, fracción I, II y III del Código Fiscal de la Federación, en relación con el 29 de su Reglamento, preceptos legales anteriormente transcrito y analizados, se encuentra prevista la obligación para los contribuyentes de contar con sistemas, o bien registros contables que permitan como mínimo, la identificación de cada una de las operaciones o actos registrados, con su respectivo soporte documental que se genera como consecuencia de su materialización.

Por lo tanto, es con la prueba pericial en materia contable en el juicio contencioso administrativo, con la que el actor puede desvirtuar la estimativa de ingresos prevista en la fracción III del artículo 59, del Código Fiscal de la Federación, pues la litis en el presente juicio se constriñe a aclarar el origen de los depósitos bancarios, registros contables y documentación observados por la autoridad, sin embargo, la actora no ofreció dicho medio probatorio.

Por consiguiente, esta Juzgadora se encuentra impedida para analizar de manera aislada las pruebas que ofreció en la etapa de fiscalización y reiteradas en el presente juicio, pues es una cuestión incontrovertible que las mismas forman parte de la contabilidad del actor, en términos del artículo 28 del Código Fiscal

de la Federación, en relación con el artículo 26 de su Reglamento, al ser papeles de trabajo y documentación relacionada con los registros contables de la enjuiciante pues exhibió papeles de trabajo con las cuales sustentaba los ingresos que pretende aclarar; de manera que era necesario el ofrecimiento de la prueba pericial en materia contable.

En efecto, se insiste, las pruebas ofrecidas por la enjuiciante en el procedimiento fiscalizador, son elementos que integran la contabilidad del contribuyente hoy actor y en esa medida esta Juzgadora no está posibilitado para valorarlas por sí solas, sino que ello debe acontecer a la luz de la opinión de un especialista en materia contable, de ahí que se considere que no hay más elementos probatorios que esta Juzgadora pueda valorar, para desvirtuar la presunción de ingresos determinada por la autoridad demandada en la resolución originalmente recurrida.

De modo que resulta infundado el argumento de la actora consistente en que la sola exhibición de las documentales en el procedimiento de fiscalización bastaba para acreditar el origen de los depósitos, los registros y la legalidad de los documentos observados por la fiscalizadora y así desvirtuar la presunción establecida en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, pues era necesaria la adminiculación de otros elementos probatorios que permitieran aclarar el origen de los depósitos bancarios, registros contables y la legalidad de la documentación cuestionados por la autoridad fiscalizadora y que dio lugar a la determinación de la presunción de ingresos.

En este orden de ideas, si en el presente juicio la actora omitió ofrecer la prueba pericial contable sobre las documentales contables que exhibió para desvirtuar la determinación presuntiva de ingresos, no obstante que es a ella quien le corresponde la carga de la prueba; luego entonces, es inconcuso que subsiste la determinación de ingresos presuntos en la resolución originalmente recurrida.

-35-

Lo anterior tiene sustento en la Jurisprudencia de este Tribunal Federal de Justicia Administrativa, cuyos dato de localización, rubro y texto se transcriben:

VIII-J-1aS-11

PERICIAL CONTABLE. ES NECESARIA PARA DESVIRTUAR LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA REALIZADA POR LA AUTORIDAD FISCAL, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 59 FRACCIONES I Y III DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SI EL DEMANDANTE EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO OFRECE LA TOTALIDAD DE LA DOCUMENTACIÓN QUE INTEGRA SU CONTABILIDAD.-Si en el juicio contencioso administrativo la parte actora, a fin de desvirtuar la determinación presuntiva realizada por la autoridad fiscal y acreditar los extremos de su acción, ofrece la totalidad de la documentación que integra su contabilidad, es imperioso el desahogo de la prueba pericial contable, en virtud de que necesariamente implica la intervención de un especialista versado en esa materia, que proporcione una opinión técnica, lógica y razonada, sobre los hechos propuestos por el enjuiciante, al tratarse de una cuestión de carácter técnico, cuya percepción, alcance y/o entendimiento escapan del conocimiento del Órgano Jurisdiccional.

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S1-29/2016)

PRECEDENTES:

VII-P-1aS-1127

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 385/10-12-01-4/1176/11-S1-01-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 4 de diciembre de 2014, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Rafael Anzures Uribe.- Secretaria: Lic. Claudia Palacios Estrada.

*(Tesis aprobada en sesión de 10 de febrero de 2015)
R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año V. No. 46. Mayo 2015. p. 135*

VII-P-1aS-1293

*Cumplimiento de Ejecutoria relativo al Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1498/10-03-01-1/676/13-S1-01-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 8 de diciembre de 2015, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Carlos Chaurand Arzate.- Secretaria: Lic. Claudia Palacios Estrada.
(Tesis aprobada en sesión de 8 de diciembre de 2015)
R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año VI. No. 54. Enero 2016. p. 159*

VII-P-1aS-1385

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1294/15-06-01-5/464/16-S1-01-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 7 de junio de 2016, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Carlos Chaurand Arzate.- Secretaria: Lic. Claudia Palacios Estrada.

(Tesis aprobada en sesión de 7 de junio de 2016)
R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año VI. No. 60. Julio 2016. p. 229

VIII-P-1aS-33

<i>Juicio</i>	<i>Contencioso</i>	<i>Administrativo</i>	<i>Núm.</i>
<i>14/23370-24-01-01-01-OL/15/36-S1-04-30.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 27 de septiembre de 2016, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Rafael Anzures Uribe.- Secretaria: Lic. Ana María Reyna Ángel.</i>			
<i>(Tesis aprobada en sesión de 27 de septiembre de 2016)</i> <i>R.T.F.J.A. Octava Época. Año I. No. 3. Octubre 2016. p. 96</i>			

VIII-P-1aS-34

<i>Juicio</i>	<i>Contencioso</i>	<i>Administrativo</i>	<i>Núm.</i>
<i>14/6738-07-03-03-OT/1634/16-S1-04-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 4 de octubre de 2016, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Rafael Anzures Uribe.- Secretaria: Lic. Ana María Reyna Ángel.</i>			
<i>(Tesis aprobada en sesión de 4 de octubre de 2016)</i> <i>R.T.F.J.A. Octava Época. Año I. No. 3. Octubre 2016. p. 96</i>			

Así lo acordó la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión celebrada el ocho de noviembre de dos mil dieciséis.- Firman la Magistrada Nora Elizabeth Urby Genel, Presidenta de la Primera Sección del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, y la Licenciada María del Consuelo Hernández Márquez, Secretaria Adjunta de Acuerdos, quien da fe.

R.T.F.J.A. Octava Época. Año I. No. 5. Diciembre 2016. p. 53

Más aún, que la parte actora ofreció como prueba de su parte el expediente administrativo en el que se emitió la resolución recurrida en los siguientes términos:

-37-

IMAGEN

Por lo anterior, mediante acuerdo de admisión de demanda de 16 de febrero de 2023, se admitió la prueba ofrecida por la actora y con fundamento en el artículo 14, fracción V, párrafos segundo, tercero y cuarto, en relación con el diverso 15, fracción IX, tercer párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se requirió a la autoridad demandada para que a más tardar al momento de dar contestación a la demanda, exhibiera dichos expedientes administrativos.

Ahora bien, en el artículo 14, fracción V, segundo y tercer párrafos, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se establece lo siguiente:

ARTÍCULO 14.- La demanda deberá indicar:

...

V. Las pruebas que ofrezca.

...

En caso de que ofrezca pruebas documentales, podrá ofrecer también el expediente administrativo en que se haya dictado la resolución impugnada.

Se entiende por expediente administrativo el que contenga toda la información relacionada con el procedimiento que dio lugar a la resolución impugnada; dicha documentación será la que corresponda al inicio del procedimiento, los actos administrativos posteriores y a la resolución impugnada. La remisión del expediente administrativo no incluirá las documentales privadas del actor, salvo que las especifique como ofrecidas. El expediente administrativo será remitido en un solo ejemplar por la autoridad, el cual estará en la Sala correspondiente a disposición de las partes que pretendan consultarlo.

De la interpretación realizada al precepto legal inserto se desprende la obligación procesal de la parte actora de indicar en su demanda las pruebas que ofrezca y que puede ofrecer como prueba documental el expediente administrativo en que se haya dictado la resolución impugnada, el cual deberá contener toda la información relacionada con el procedimiento que dio lugar a la resolución impugnada, la que corresponda al inicio del procedimiento, los actos administrativos posteriores y a la resolución impugnada, con excepción de las documentales privadas del actor, las cuales no deberán incluirse, salvo que las especifique como ofrecidas.

En el caso concreto, como se desprende de párrafos anteriores, si bien es cierto, la actora ofreció el expediente administrativo en el que se emitió la resolución recurrida, también es cierto que, no especificó como ofrecidas las documentales privadas que al efecto haya exhibido en dicho expediente, por lo cual, en el expediente administrativo traído a juicio en copias certificadas no obran las documentales privadas consistentes en la documentación contable de la actora.

Así las cosas, toda vez que la autoridad demandada al contestar la demanda adjuntó al oficio respectivo copia certificada de los expedientes administrativos, mediante acuerdo de 04 de mayo de 2022 con fundamento en el artículo 14, fracción V, segundo y tercer párrafos, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se tuvo por cumplido el requerimiento formulado a la autoridad demandada y en acatamiento a lo dispuesto en el precepto legal citado **se puso a disposición de las**

partes que pretendan consultarlo y se dio cuenta a la oferente de la prueba consistente en el expediente administrativo, para que manifestara lo que en su derecho conviniera, en el entendido que transcurrido el plazo concedido, en el caso de que no realizara manifestación alguna, se tendría por conforme en los términos y forma en que fue exhibido el expediente administrativo, derecho que no ejerció.

De tal forma, en el presente juicio no existen pruebas que acrediten las aseveraciones que la actora plantea en los conceptos de impugnación sometidos a estudio, concretamente las documentales privadas (documental contable), por lo cual, no desvirtuó la determinación presuntiva de ingresos efectuada por la autoridad fiscalizadora en términos del artículo 59, fracción III del Código Fiscal de la Federación, por lo que, subsiste la legalidad del apartado en estudio de la resolución determinante.

QUINTO.- Se procede al estudio y resolución del Sexto concepto de impugnación del escrito de demanda, en el que la actora manifiesta medularmente que las multas impuestas en la resolución recurrida carecen de la debida fundamentación y motivación, puesto que para imponer las sanciones se debió señalar con precisión si el infractor es reincidente, valorar su capacidad económica o cualquier otro elemento del cual pueda inferirse la gravedad de la infracción.

Que en la hoja 86 de la resolución recurrida en el último párrafo, se fundó la multa impuesta en el artículo 75 primer párrafo, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente, en el cual se establece como agravante cuando los contribuyentes que no den cumplimiento a lo dispuesto por diversos artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin embargo la autoridad no estableció de

manera concreta cuál de las violaciones por los diversos fue la que cometió la actora para imponerle una multa mayor.

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

Resulta **infundado** el concepto de impugnación sometido a estudio de acuerdo con las siguientes consideraciones de derecho:

De la resolución recurrida en sus hojas 84 a la 86 se advierte que, la autoridad fiscal determinó multas correspondientes al fondo y de forma, equivalentes al 55% de la contribución omitida histórica, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 76, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2016 y 82, fracción II, inciso e) del mismo ordenamiento, que para mayor claridad se transcriben:

Artículo 76. Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicará una multa del 55% al 75% de las contribuciones omitidas.

...

Artículo 82. A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes, documentación, avisos o información; con la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet o de constancias y con el ingreso de información a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria a que se refiere el artículo 81 de este Código, se impondrán las siguientes multas:

...

II. Respecto de la señalada en la fracción II:

...

e) De \$3,780.00 a \$12,640.00, por presentar medios electrónicos que contengan declaraciones incompletas, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales.

...

De acuerdo con lo anterior, las sanciones impuestas fueron las mínimas que prevén dichos preceptos legales.

En este sentido, debe establecerse que tratándose de multas mínimas, no hay necesidad de considerar los elementos a los que alude el actor, dado que no sería jurídicamente posible

-41-

imponer una sanción menor, a ese porcentaje y no tendría relevancia jurídica ninguna otra consideración que hicieran para justificar dicha cuantificación mínima, ya que independientemente de que debe fundarse y motivarse la resolución sancionadora, determinando la conducta infractora de acuerdo a la norma violada, debe admitirse que fue el legislador quien estableció una sanción mínima para castigar el ilícito cometido.

Conforme lo anterior, las multas impuestas a cargo del accionante se encuentran debidamente fundadas y motivadas al haberse indicado la conducta infractora cometida y su adecuación a los preceptos legales en que la autoridad se apoyó para su emisión.

Tiene aplicación al presente caso el criterio del Poder Judicial de la Federación, cuyos datos de localización, rubro y texto se transcriben:

Suprema Corte de Justicia de la Nación

Registro digital: 225829

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Octava Época

Materias(s): Administrativa

Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo V, Segunda Parte-1, Enero-Junio de 1990, página 298

Tipo: Aislada

MULTAS, FALTA DE MOTIVACION DE LAS. NO IMPORTA VIOLACION DE GARANTIAS CUANDO SE IMPONEN LAS MINIMAS.

Con independencia de la gravedad de las infracciones cometidas, de la capacidad económica del infractor, del daño ocasionado y de otras circunstancias que deban tomarse en cuenta al ejercer el arbitrio sancionador, aceptada la existencia material de las infracciones, quien las cometió debe ser sancionado por la autoridad correspondiente, cuando menos con el mínimo de las multas señalado en la ley; y si la resolución que impone esos mínimos adolece de motivación, en ese especial caso, no transgrede garantías individuales, porque no hubo agravación de la sanción con motivo del arbitrio de la autoridad.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 302/90. Tomás Jacinto Dionicio y otros. 25 de abril de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Cuauhtémoc Carlock Sánchez.

Amparo en revisión 842/88. Jorge Mario Villaseñor Montemayor. 10 de agosto de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Cuauhtémoc Carlock Sánchez.

Tomo II, Segunda Parte-1, páginas 340-341 (2 asuntos).

Amparo directo 336/87. Aries Publicidad, S.A. - 13 de mayo de 1987. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Cuauhtémoc Carlock Sánchez.

Séptima Epoca, Volúmenes 217-228, Sexta Parte, página 397.

Así las cosas, si para la imposición de las multas por arriba del mínimo establecido, a fin de que éstas no resulten excesivas y se encuentren debidamente fundadas y motivadas, la autoridad debe razonar el arbitrio que la llevó a elevarla por arriba del mínimo, para lo cual debe tomar en cuenta los elementos individualizadores del contribuyente, tales como su capacidad económica, la reincidencia, la gravedad o levedad del hecho recurrente, entre otros; de tal suerte que si la sanción se determina con el mínimo establecido en la ley, es inconcuso que ésta no tiene que estar razonada con tales elementos individualizadores para considerarla apegada a las exigencias de los artículos 16 y 22, Constitucionales, en cuanto a la debida fundamentación y motivación y a su monto no excesivo.

No pasa desapercibido que la parte actora manifiesta que en la hoja 86 de la resolución recurrida en el último párrafo, se fundó la multa impuesta en el artículo 75 primer párrafo, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente, en el cual se establece como agravante cuando los contribuyentes que no den cumplimiento a lo dispuesto por diversos artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que la autoridad no estableció de manera concreta cuál de las violaciones fue la que cometió la actora para imponerle una multa mayor; tal argumento es infundado.

Lo anterior en virtud de que, si bien es cierto que en el último párrafo de la hoja 86 de la resolución recurrida la autoridad citó el artículo 75 primer párrafo, fracción V, del Código Fiscal de la

-43-

Federación vigente, también es cierto que transcribió la parte del dicho precepto legal *"Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales de carácter formal a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor."*

En efecto, en el artículo 75, primer párrafo, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente, se establece lo siguiente:

Artículo 75.- Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente:

...

V. Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales de carácter formal a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

...

Del precepto legal se desprende la facultad de la autoridad fiscalizadora para imponer multas y cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales de carácter formal a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Así las cosas, ello no significa la imposición de una multa mayor, pues dicho precepto legal funda la determinación de la autoridad demandada para aplicar únicamente la multa mayor, por lo cual la autoridad no estaba obligada a establecer las violaciones que cometió la actora para imponerle una multa mayor, como infundadamente lo plantea la actora.

Con base en lo anterior, subsiste la presunción de legalidad de la resolución impugnada, establecida en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, en relación con lo previsto en el

-44-

artículo 42 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en consecuencia, de conformidad con el numeral 52, fracción I de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, lo procedente es reconocer su validez.

En consecuencia, con fundamento en los artículos con fundamento en los artículos 49, 50 y 52, fracciones I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, es de resolverse y se resuelve:

I.- Resultó procedente el presente juicio contencioso administrativo, en el que la parte actora **no** probó los extremos de su pretensión, en consecuencia;

II.- Se reconoce la VALIDEZ de la resolución impugnada detallada en el Resultando 1º de este fallo, por los razonamientos precisados en los considerandos de esta sentencia.

III.- NOTIFÍQUESE.

Así lo resolvieron y firman los Magistrados integrantes de la Octava Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, LUCILA PADILLA LÓPEZ, Instructora del presente juicio, MAGALI IRAIS MENDOZA RIOS y BERENICE MARTÍNEZ MEJÍA, adscritas a esta Sala mediante ACUERDO G/JGA/28/2024 y ACUERDO G/JGA/28/2024, respectivamente, emitidos por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal, ante la Secretaria de Acuerdos Licenciada Begonia Brígido Mazas, quien da fe.

MAGISTRADO LUCILA PADILLA
LÓPEZ

MAGISTRADA MAGALI IRAIS
MENDOZA RIOS

-45-

MAGISTRADA BERENICE MARTÍNEZ MEJÍA

SECRETARIO DE ACUERDOS

LIC. BEGONIA BRÍGIDO MAZAS
BBM*

*“El **nueve** de **diciembre** de **dos mil veinticuatro**, la Licenciada Begonia Brígido Mazas, Secretaria de acuerdos adscrita a la Octava Sala Regional Metropolitana, hago constar y certifico que en términos de lo previsto en los artículos 108, 113, fracción 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 tratarse de: **el nombre de la parte actora, el de su representante legal, número de la resolución impugnada, número de oficio y expediente administrativo, números, e importes de los créditos impugnados, número de facturas, nombre de proveedor y datos de contabilidad. Conste.**”*