

ACTOR: ***** ***** ** *

AUTORIDADES DEMANDADAS: PROCURADOR FISCAL
DE LA SECRETARÍA DE FINANZAS DEL GOBIERNO
DEL ESTADO DE MÉXICO Y JEFE DEL SERVICIO DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR CONDUCTO DE
LA ADMINISTRACIÓN DESCONCENTRADA JURÍDICA
DE MÉXICO “2”

MAGISTRADO INSTRUCTOR:
LIC. JOSÉ ALFONSO PADILLA MANJARREZ

SECRETARIA DE ACUERDOS:
MTRA. ISAVELA LARISA URRUTIA NAVA

JUICIO EN LA VÍA ORDINARIA

Naucalpan de Juárez, Estado de México, siete de agosto de dos mil veinticinco. **VISTOS** los autos del juicio en que se actúa y estando debidamente integrada esta Primera Sala Regional en el Estado de México I del Tribunal Federal de Justicia Administrativa por los Magistrados que la componen; a saber por el Licenciado **José Alfonso Padilla Manjarrez**, Instructor de la Primera Ponencia, Licenciado **Óscar Alberto Estrada Chávez**, Instructor adscrito a la Segunda Ponencia, firmando en suplencia por ausencia de éste la Licenciada Guadalupe Villaseñor Hurtado, Primer Secretaria de Acuerdos de conformidad con el tercer párrafo del artículo 48, de la Ley Orgánica de este Tribunal y Licenciado **César Edgar Sánchez Vázquez**, Magistrado adscrito a la Tercera Ponencia, ante la presencia de la Secretaria de Acuerdos, **Mtra. Isavela Larisa Urrutia Nava**, quien da fe, con fundamento en los artículos 49 y 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se procede a emitir sentencia definitiva.

RESULTANDOS

1º. Mediante escrito presentado el trece de febrero de dos mil veinticinco en la Oficialía de Partes Común de las entonces Salas Regionales Norte-Este del Estado de México de este Tribunal Federal, compareció ***** en representación legal de ***** a demandar la nulidad de la resolución contenida en el oficio 20700006030003T/2689/24, emitida el seis de noviembre de dos mil veinticuatro.

Providencia emitida por el Procurador Fiscal de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México y por virtud de la cual, vía Recurso de Revocación determinó confirmar la legalidad de la liquidación contenida en el diverso **203134402/11190/2018**, emitida el veintidós de marzo de dos mil dieciocho, mediante la cual la Dirección General de Fiscalización de la dependencia arriba enunciada, liquidó a cargo de su mandante un crédito fiscal en cantidad de **\$20'831,202.28**, por concepto de Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, actualizaciones, recargos y multas, por el ejercicio fiscal comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil catorce, además de un reparto adicional de utilidades en cantidad de **\$114,568.47**.

2°. En acuerdo de dieciocho de febrero de dos mil veinticinco se admitió a trámite la demanda en la vía ordinaria, así como las pruebas ofrecidas y se emplazó a las autoridades enjuiciadas no sólo para que formularan su respectiva contestación, sino para que presentaran también los expedientes administrativos ofrecidos por su contraparte, apercibidas en términos de ley para el caso de incumplimiento.

De la misma forma y en términos del artículo 18 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se emplazó a la *****
***** ** ***** * ***** ***** *****

representante de la mayoría de los trabajadores de la parte actora, a fin de que compareciera a apersonarse al juicio dentro del término establecido en el numeral arriba invocado y con el apercibimiento previsto también en aquél para el caso de incumplimiento.

3°. Por acuerdo de seis de mayo de dos mil veinticinco se hizo constar que el representante legal de la ***** ***** ** ***** *
***** ***** *****, en su carácter de representante de la mayoría de
los trabajadores de la sociedad actora, no se apersonó a juicio pese a haber sido debidamente emplazado para ello.

Consecuentemente se declaró precluido el derecho que le asistía para ello y se ordenó continuar con la prosecución del presente juicio.

3º. Mediante diverso proveído de seis de mayo de dos mil veinticinco, se dio cuenta con los oficios controlados con los números **20700006030003T/1054/25** y **600-36-3-(29)-2025-6029**, por virtud de los cuales la Delegada de Asuntos Contenciosos Naucalpan de la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México y la Subadministradora Desconcentrada Jurídica de México “2” de la Administración General Jurídica del Servicio de Administración Tributaria, en representación legal de las autoridades enjuiciadas, formularon su respectiva contestación a la demanda.

En el mismo sentido, se dio cuenta que ofrecieron diversas pruebas, mismas que se admitieron a trámite en los términos en que se presentaron y simultáneamente se tuvieron por exhibidos los expedientes administrativos requeridos en el acuerdo admisorio, por lo que se tuvo por cumplimentado aquél, se dejó sin efectos el apercibimiento ahí decretado y los referidos expedientes se colocaron a disposición de la sociedad actora para su consulta.

Por último se hizo constar que no existía cuestión alguna pendiente por desahogar y consecuentemente se otorgó a las partes el término de ley respectivo para formular alegatos; derecho procesal que ambas ejercieron oportunamente, tal como se constata de los acuerdos emitidos el cuatro de agosto de dos mil veinticinco.

5º. Al haber transcurrido el término concedido para formular alegatos, con apoyo en el segundo párrafo del artículo 47 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se determina que ha quedado cerrada la instrucción.

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

PRIMERO. Esta Primera Sala Regional en el Estado de México I del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, es material y territorialmente competente para emitir la presente resolución.

Lo anterior en términos de lo dispuesto por los artículos 3°, fracciones II y XIII, 28, 29, 30, 31 y 34, primer párrafo, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, publicada en el Diario Oficial de la Federación el dieciocho de julio de dos mil dieciséis y 48 fracción XI y 49 fracción XI del Reglamento Interior del propio Tribunal.

SEGUNDO. La existencia jurídica de la resolución controvertida se encuentra plenamente acreditada, pues fue aportada tanto por la parte actora en el escrito inicial de demanda, como por las autoridades enjuiciadas al momento de contestar la misma.

En consecuencia, se valora en términos amplios conforme a lo previsto por los artículos 129 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en el presente procedimiento contencioso administrativo, en relación con los diversos 1° y 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

TERCERO. Como primer punto para exponer los términos en que habrá de resolverse la presente causa contenciosa y de ese modo realizar el estudio integral y exhaustivo de los argumentos propuestos, se precisa que ello se llevará a cabo conforme al principio de “*litis abierta*”.

Principio que se encuentra previsto en los artículos 1°, segundo párrafo y 50, cuarto párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Ahora bien, para explicar lo anterior, conviene imponerse del contenido de los artículos antes mencionados, mismos que a la letra señalan lo siguiente:



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

PRIMERA SALA REGIONAL EN EL
ESTADO DE MÉXICO I

EXPEDIENTE: 390/25-11-01-1

ACTOR: ***** ***** **** ** ****



5 de 109

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

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

(...)

“ARTÍCULO 50. Las sentencias del Tribunal se fundarán en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada, teniendo la facultad de invocar hechos notorios.

(...)

Tratándose de las sentencias que resuelvan sobre la legalidad de la resolución dictada en un recurso administrativo, si se cuenta con elementos suficientes para ello, el Tribunal se pronunciará sobre la legalidad de la resolución recurrida, en la parte que no satisfizo el interés jurídico del demandante. No se podrán anular o modificar los actos de las autoridades administrativas no impugnados de manera expresa en la demanda”.

(...)

Conforme al contenido esencial de tales preceptos, se prevé que, tratándose de la impugnación de una resolución que resolvió un recurso administrativo, se entiende como simultáneamente controvertido el acto de autoridad recurrido en sede administrativa.

Esto último en la parte que no satisfizo el interés jurídico de la actora.

De modo que, a partir de ello, se permite a los gobernados no sólo reiterar los conceptos de impugnación que se expusieron en el medio de defensa en sede administrativa, sino que además está en aptitud de formular argumentos novedosos.

En esa tesitura, es importante tener en cuenta que la acción materia del presente juicio se sigue en contra de la resolución contenida en el oficio **20700006030003T/2689/24**, de seis de noviembre de dos mil veinticuatro, mediante la cual el Procurador Fiscal de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México, vía Recurso de Revocación determinó confirmar la legalidad de la liquidación contenida en el diverso **203134402/11190/2018**, de veintidós de marzo de dos mil dieciocho, por la que se determinó a la accionante un crédito fiscal en cantidad de **\$20'831,202.28**, por concepto de Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, actualizaciones, recargos y multas, por el ejercicio fiscal comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil catorce, además de un reparto adicional de utilidades en cantidad de **\$114,568.47**.

En razón de lo mencionado, se destaca que es procedente también el análisis de la legalidad de la resolución mencionada en último orden, a la luz de los conceptos de impugnación esgrimidos, con independencia de que resulten reiterativos de los vertidos en la instancia administrativa o novedosos.

Y lo anterior atendiendo a los principios de congruencia, exhaustividad y mayor beneficio que rigen las sentencias pronunciadas por este Tribunal, según el artículo 50, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Tiene aplicación sobre ese respecto la tesis jurisprudencial **VI-J-2aS-6**, emitida por la Segunda Sección de la Sala Superior de este Tribunal, cuyo rubro, texto y datos de publicación son: **“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”¹**.

¹ Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo **G/S2/8/2008**, de la Segunda Sección de la Sala Superior de este Tribunal Federal, en sesión celebrada el dieciocho de septiembre de dos mil ocho y consultable en la revista respectiva de este Órgano Jurisdiccional, en la Sexta Época, Año I, N° once, del mes de noviembre de dos mil ocho, página setenta y ocho.

Sin embargo, es importante enfatizar en el hecho de que el análisis y pronunciamiento que se realizará será únicamente respecto de los argumentos que sean novedosos o reiterativos de la instancia administrativa, pero con la inmediata aclaración de que ello no será así en lo atinente a las pruebas.

Ello pues de haberse ofrecido probanzas diferentes a las presentadas en fase administrativa, aquellas no deberán ser consideradas.

Lo anterior tomando como punto de partida la interpretación que realizó la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia **2a./J.73/2013 (10a.)²**, en donde resolvió que no es jurídicamente válido declarar la nulidad de la resolución, con base en el análisis de pruebas que el particular no presentó en el procedimiento de origen o en el recurso administrativo, estando obligado a ello y en posibilidad legal de hacerlo.

CUARTO. Por cuestión de orden, método procesal y con apoyo en lo dispuesto por el artículo 50, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se tiene a la vista el apartado denominado **“CONCEPTOS DE ANULACIÓN”**, visible a foja 5 de autos.

En aquel enunciado como **“PRIMERO”**, visible de la foja 5 a la foja 11, la accionante refiere que en el primero de los agravios hechos valer en el Recurso de Revocación, planteó la ilegalidad de la resolución recurrida.

² La jurisprudencia en comento, es del rubro siguiente: **“JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA QUE LO RIGE, NO IMPLICA PARA EL ACTOR UNA NUEVA OPORTUNIDAD DE OFRECER LAS PRUEBAS QUE, CONFORME A LA LEY, DEBIÓ EXHIBIR EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN O EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO PROCEDENTE, ESTANDO EN POSIBILIDAD LEGAL DE HACERLO [MODIFICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 69/2001 “(*)]”**.

Lo anterior en función de la omisión en que incurrió la autoridad en cuanto a la cita del Convenio de Adhesión del Gobierno del Estado de México al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, en el oficio en que se contiene la orden de visita, misma que originó la resolución ahora recurrida.

Argumento que reiteró en el planteamiento tercero también del Recurso de Revocación y en donde sostiene que tal situación trastoca plenamente en perjuicio de su representada, pues dada la indebida fundamentación que reviste la citada actuación, se impide a su representada detectar de manera clara y concreta la potestad que desplegó la autoridad para conocer el nivel de cumplimiento de las obligaciones fiscales respectivas.

Puntualiza que la actuación en comento es violatoria de los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en razón de que la resolución determinante recurrida es fruto de un procedimiento ilegal.

Lo anterior toda vez que en el oficio de requerimiento de información y documentación con el que se iniciaron las facultades de comprobación, la autoridad fue omisa en citar como parte de su competencia el Convenio de Adhesión del Gobierno del Estado de México al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, siendo precisamente aquél documento el que le dota de facultades para ejercer un acto de esa índole.

Situación por demás suficiente para estimar que la resolución contenida en el oficio **203134402/11190/2018**, de veintidós de marzo de dos mil dieciocho, es fruto de un procedimiento viciado de origen.

Sumado al hecho de que existe un reconocimiento expreso a cargo de la autoridad enjuiciada, en el sentido de que en su opinión era innecesario invocar tal Convenio de Adhesión en el oficio por el que se iniciaron las facultades de comprobación, para estimar colmada la debida fundamentación y motivación de la competencia que desplegó la Dirección General de Fiscalización del Gobierno del Estado de México.

Situación que no hace sino reafirmar la ilegalidad aducida y confirmar la evidente violación cometida a los numerales 14 y 16 de la Carta Magna y 38 del Código Fiscal de la Federación.

Continuando con el análisis de los argumentos vertidos, se atiende ahora aquel enunciado como “SEGUNDO”, visible a foja 11 de autos.

En este sostiene nuevamente que con la emisión de la orden de visita contenida en el oficio 203131000/00728/17, de veintisiete de enero de dos mil diecisiete, se comete una violación flagrante a lo previsto por los artículos 14 y 16 Constitucionales.

Ello pues analizando la fundamentación que la autoridad empleó para la emisión de aquella orden, se puede constatar que la misma invocó -entre otros- el Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México y particularmente, el artículo 16, primer párrafo, fracción XII, aludiendo al inciso a), que se relaciona con la potestad que le asiste para revisar los dictámenes formulados por los contadores públicos registrados para efectos fiscales sobre estados financieros.

Y en el caso concreto, el precepto citado no cuenta con inciso alguno.

Situación que sitúa a su mandante en un total estado de indefensión, pues no puede albergarse la posibilidad de que la autoridad pueda libremente invocar diversos preceptos, incisos y subincisos, cuando éstos no resultan aplicables o en el peor de los casos, como ocurre en el supuesto a estudio, en preceptos que no existen siquiera.

Esto pues la fundamentación de la referida competencia no puede darse con base en inferencias, pues es obligación de la autoridad precisar exhaustivamente la misma por razón de materia, grado o territorio, con base en la Ley, Reglamento, Decreto o Acuerdo que le otorgue la atribución ejercida.

Además de que en el caso, el artículo 15 del Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas, que es precisamente aquél en el que la autoridad se basa para justificar su actuación, consta de tres párrafos y es precisamente el último de éstos, el que alude a la posibilidad de ejercer la competencia correlativa sobre los impuestos federales.

Por lo que al no precisare este último párrafo -ya que la autoridad únicamente refiere a los párrafos primero y segundo- se demuestra una vez más la indebida fundamentación y motivación de la citada orden de visita.

En respuesta a lo anterior, las autoridades enjuiciadas sostuvieron que la cita del Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal no resulta ser un ordenamiento legal indispensable para sustentar la competencia material y territorial de la Dirección General de Fiscalización respectiva.

Ello en virtud de que tal ordenamiento tiene como objeto armonizar el ejercicio de la potestad tributaria entre los órganos de gobierno, pero no así justificar la competencia particular de alguna dependencia.

Los suscritos Magistrados determinan en forma unánime que los argumentos transcritos resultan **INFUNDADOS**, en atención a lo siguiente.

Antes de realizar pronunciamiento alguno respecto del argumento anteriormente transcrito, se considera conveniente realizar una breve exposición sobre los requisitos indispensables para considerar debidamente fundado un acto administrativo, en cuanto a la competencia de la autoridad que lo emitió.

De modo tal que esa exposición sirva para sustentar el examen que al efecto se realice sobre la resolución recurrida y también sobre los antecedentes previos de la misma, conociendo así si en el caso concreto se salvaguardan los requisitos esenciales que todo acto de autoridad debe de revestir.

El artículo 38, fracciones IV y V, del Código Fiscal de la Federación establece que todo acto de autoridad administrativa, debe encontrarse debidamente fundado y motivado.

Lo anterior implica que debe ser emitido por autoridad competente, debiendo citar con claridad y detalle el precepto, apartado, fracción, inciso o subinciso, que al efecto resulte aplicable al caso concreto, incluso debe llegar al extremo de transcribir la parte específica cuando se trate de normas complejas.

Por lo tanto, debe precisarse que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como en la fracción IV, del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, todo acto de autoridad deberá colmar la obligación de la autoridad que lo emite, de citar los preceptos legales sustantivos y adjetivos en que se apoye la determinación adoptada y expresar una serie de razonamientos lógico-jurídicos sobre el por qué consideró que el caso concreto se ajusta a la hipótesis normativa.

Así lo definió vía criterio jurisprudencial la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, específicamente en el criterio controlado con el número de tesis **2a./J.115/2005**.

Criterio publicado en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXII, del mes de septiembre de dos mil cinco, página trescientos diez, que señala:

“COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. EL MANDAMIENTO ESCRITO QUE CONTIENE EL ACTO DE MOLESTIA A PARTICULARES DEBE FUNDARSE EN EL PRECEPTO LEGAL QUE LES OTORQUE LA ATRIBUCIÓN EJERCIDA, CITANDO EL APARTADO, FRACCIÓN, INCISO O SUBINCISO, Y EN CASO DE QUE NO LOS CONTENGA, SI SE TRATA DE UNA NORMA COMPLEJA, HABRÁ DE TRANSCRIBIRSE LA PARTE CORRESPONDIENTE. De lo dispuesto en la tesis de jurisprudencia **P./J. 10/94** del Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Número 77, mayo de 1994, página 12, con el rubro: **"COMPETENCIA. SU FUNDAMENTACIÓN ES REQUISITO ESENCIAL DEL ACTO DE AUTORIDAD."**, así como de las consideraciones en las cuales se sustentó dicho criterio, se advierte que la garantía de fundamentación consagrada en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lleva implícita la idea de exactitud y precisión en la cita de las normas legales que facultan a la autoridad administrativa para emitir el acto de molestia de que se trate, al atender al valor jurídicamente protegido por la exigencia constitucional, que es la posibilidad de otorgar certeza y seguridad jurídica al particular frente a los actos de las autoridades que afecten o lesionen su interés jurídico y, por tanto, asegurar la prerrogativa de su defensa ante un acto que no cumpla con los requisitos legales necesarios. En congruencia con lo anterior, se concluye que es un requisito esencial y una obligación de la autoridad fundar en el acto de molestia su competencia, pues sólo puede hacer lo que la ley le permite, de ahí que la validez del acto dependerá de que haya sido realizado por la autoridad facultada legalmente para ello dentro de su respectivo ámbito de competencia, regido específicamente por una o varias normas que lo autoricen; por tanto, para considerar que se cumple con la garantía de fundamentación establecida en el artículo 16 de la Constitución Federal, es necesario que la autoridad precise exhaustivamente su competencia por razón de materia, grado o territorio, con base en la ley, reglamento, decreto o acuerdo que le otorgue la atribución ejercida, citando en su caso el apartado, fracción, inciso o subinciso; sin embargo, en caso de que el ordenamiento legal no los contenga, si se trata de una norma compleja, habrá de transcribirse la parte correspondiente, con la única finalidad de especificar con claridad, certeza y precisión las facultades que le corresponden, pues considerar lo contrario significaría que el gobernado tiene la carga de averiguar en el cúmulo de normas legales que señale la autoridad en el documento que contiene el acto de molestia, si tiene competencia por grado, materia y territorio para actuar en la forma en que lo hace, dejándolo en estado de indefensión, pues ignoraría cuál de todas las normas legales que integran el texto normativo es la específicamente aplicable a la actuación del órgano del que emana, por razón de materia, grado y territorio”.

Referido lo anterior, es necesario tener a la vista la orden de visita contenida en el oficio **203131000/00728/17**, de veintisiete de enero de dos mil diecisiete y el oficio de liquidación **203134402/11190/2018**, emitido el veintidós de marzo de dos mil dieciocho, los cuales obran en copia certificada dentro del expediente administrativo que presentó la Delegada de Asuntos Contenciosos Naucalpan de la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México al contestar la demanda.

Y que por lo tanto gozan de valor probatorio pleno, en términos de lo dispuesto por el artículo 46 fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Lo anterior con la inmediata aclaración de que dichas documentales no corren agregada dentro del expediente en que se actúa, sino que -se insiste- se localizan en el tomo anexo a los autos, derivado de la cantidad de fojas que componen el citado expediente administrativo.

Siguiendo sobre la misma base considerativa, es indispensable precisar que en la orden de visita contenida en el oficio 203131000/00728/17, y el oficio de liquidación 203134402/11190/2018, fueron emitidos por la Dirección General de Fiscalización de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México, quien justificó su competencia en los siguientes preceptos legales:

LEY DE COORDINACIÓN FISCAL

ARTICULO 13. El Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y los Gobiernos de las Entidades que se hubieran adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, podrán celebrar convenios de coordinación en materia de administración de ingresos federales, que comprenderán las funciones de Registro Federal de Contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración, que serán ejercidas por las autoridades fiscales de las Entidades o de los Municipios cuando así se pacte expresamente.

En los convenios a que se refiere este artículo se especificarán los ingresos de que se trate, las facultades que ejercerán y las limitaciones de las mismas. Dichos convenios se publicarán en el Periódico Oficial de la Entidad y en el Diario Oficial de la Federación, y surtirán sus efectos a partir de las fechas que en el propio convenio se establezcan o, en su defecto, a partir del día siguiente de la publicación en el Diario Oficial de la Federación.

La Federación o la Entidad podrán dar por terminados parcial o totalmente los convenios a que se refiere este precepto, terminación que será publicada y tendrá efectos conforme al párrafo anterior.

En los convenios señalados en este precepto se fijarán las percepciones que recibirán las Entidades o sus Municipios, por las actividades de administración fiscal que realicen.”

ARTICULO 14. Las autoridades fiscales de las entidades que se encuentren adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y las de sus Municipios, en su caso, serán consideradas, en el ejercicio de las facultades a que se refieren los convenios o acuerdos respectivos, como autoridades fiscales federales. En contra de los actos que realicen cuando actúen de conformidad con este precepto, sólo procederán los recursos y medios de defensa que establezcan las leyes federales.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público conservará la facultad de fijar a las entidades y a sus Municipios los criterios generales de interpretación y de aplicación de las disposiciones fiscales y de las reglas de colaboración administrativa que señalen los convenios y acuerdos respectivos.

“CONVENIO DE COLABORACIÓN ADMINISTRATIVA EN MATERIA FISCAL FEDERAL CELEBRADO ENTRE EL GOBIERNO FEDERAL POR CONDUCTO DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y EL GOBIERNO DEL ESTADO DE MÉXICO”

“SEGUNDA. La Secretaría y la entidad convienen coordinarse en:

I. Impuesto al valor agregado, en los términos que se establecen en las cláusulas octava, novena y décima de este Convenio.

II. Impuesto sobre la renta, en los términos que se establecen en las cláusulas octava, novena, décima y décima primera de este Convenio.

(...)

VI. El ejercicio de las facultades relacionadas con las siguientes actividades:

(...)

b). Las referidas en el artículo 42, fracciones IV y V del Código Fiscal de la Federación, en los términos señalados en la cláusula décima sexta de este Convenio.

(...)

TERCERA. La administración de los ingresos coordinados y el ejercicio de las facultades a que se refiere la cláusula segunda de este Convenio se efectuarán por la entidad, en relación con las personas que tengan su domicilio fiscal dentro de su territorio y estén obligadas al cumplimiento de las disposiciones fiscales que regulen dichos ingresos y actividades. Lo anterior, con las salvedades que expresamente se establecen en este Convenio.

En el caso de que el ejercicio de facultades se refiera a personas que no se encuentren inscritas en el

Registro Federal de Contribuyentes, se estará a lo previsto en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación.

Por ingresos coordinados se entenderán aquellos ingresos federales en cuya administración participe la entidad, ya sea integral o parcialmente, en los términos de este Convenio.

CUARTA. Las facultades de la Secretaría, que conforme a este Convenio se delegan a la entidad, serán ejercidas por el gobernador de la entidad o por las demás autoridades fiscales de la misma que, conforme a las disposiciones jurídicas locales, estén facultadas para administrar, comprobar, determinar y cobrar ingresos federales.

A falta de las disposiciones a que se refiere el párrafo anterior, las citadas facultades serán ejercidas por las autoridades fiscales de la propia entidad que realicen funciones de igual naturaleza a las mencionadas en el presente Convenio, en relación con ingresos locales. En ese contexto, la entidad ejercerá la coordinación y control de las instituciones de crédito y de las oficinas recaudadoras o auxiliares que autorice la misma para efectos de la recaudación, recepción de declaraciones, avisos y demás documentos a que se refiere el presente Convenio, incluso por medios electrónicos.

En lo referente a las obligaciones y el ejercicio de las facultades conferidas conforme al presente instrumento en materia de ingresos coordinados y del ejercicio de las facultades relacionadas con las actividades referidas en la cláusula segunda de este Convenio, la Secretaría y la entidad convienen en que esta última las ejerza en los términos de las disposiciones jurídicas federales aplicables, incluso la normatividad, lineamientos, políticas y criterios que para tal efecto emita la Secretaría.

OCTAVA. Tratándose de la administración de los ingresos federales coordinados y del ejercicio de las actividades a que se refieren las cláusulas novena, décima, décima primera, décima tercera, décima quinta y décima sexta del presente Convenio, en lo conducente, la entidad ejercerá las siguientes facultades:

I. En materia de recaudación, comprobación, determinación y cobro:

(...)

b). Comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y determinar los impuestos de que se trate, su actualización y accesorios a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, con motivo del ejercicio de sus facultades, incluso por medios electrónicos.

(...)

d). Notificar los actos administrativos y las resoluciones dictadas por la entidad, incluso a través de medios electrónicos, relativos al impuesto de que se trate y sus accesorios, requerimientos o solicitudes de informes emitidos por la entidad, así como recaudar, en su caso, el importe correspondiente por sí misma o a través de los terceros habilitados que autorice la entidad.

NOVENA. En materia de los impuestos al valor agregado, sobre la renta y especial sobre producción y servicios y, en su caso, los derivados en materia de comercio exterior, referidos en el Anexo correspondiente, la entidad, en ejercicio de las facultades de comprobación, **tendrá las atribuciones relativas a la verificación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, incluyendo las de ordenar y practicar visitas e inspecciones en el domicilio fiscal o establecimiento de los contribuyentes**, de los responsables solidarios y de los terceros relacionados con ellos; así como en las oficinas de la autoridad competente o por medios electrónicos.

(...)

Además de lo anterior y de lo dispuesto en la cláusula octava de este Convenio, la entidad ejercerá las siguientes facultades:

I. En materia de determinación de impuestos omitidos, su actualización y accesorios:

a). Determinar los impuestos omitidos, su actualización, así como los accesorios a cargo de los contribuyentes fiscalizados por la propia entidad, responsables solidarios y demás obligados, con base en hechos que conozca con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, conforme a las disposiciones jurídicas federales aplicables

(...)

DÉCIMA. En materia de los impuestos al valor agregado, sobre la renta y especial sobre producción y servicios, la entidad tendrá las siguientes obligaciones:

(...)

II. Ejercer las facultades de comprobación, en los términos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y demás disposiciones jurídicas federales aplicables.

(...)

DÉCIMA SEXTA. En relación con lo dispuesto en los artículos 29 y 42, fracciones IV y V del Código Fiscal de la Federación, la Secretaría y la entidad convienen en que esta última ejerza las siguientes facultades:

(...)

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos registrados sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público registrado y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

(...)

LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA DEL ESTADO DE MÉXICO

Artículo 23. La Secretaría de Finanzas, es la encargada de la planeación, programación, presupuestación y evaluación de las actividades del Poder Ejecutivo, de la administración financiera y tributaria de la hacienda pública del Estado y de prestar el apoyo administrativo que requieran las dependencias del Poder Ejecutivo del Estado.

Artículo 24. A la Secretaría de Finanzas, corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

(...)

III. Vigilar el cumplimiento de las disposiciones legales de carácter fiscal y demás de su ramo, aplicables en el Estado.

IV. Ejercer las atribuciones derivadas de los convenios fiscales que celebre el Gobierno del Estado con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del Gobierno Federal, con los gobiernos municipales y con organismos auxiliares.

(...)

VI. Practicar revisiones y auditorías a los causantes.

CÓDIGO FINANCIERO DEL ESTADO DE MÉXICO Y MUNICIPIOS

Artículo 1. Las disposiciones de este Código son de orden público e interés general y tienen por objeto regular la actividad financiera del Estado de México y municipios, en el ámbito de sus respectivas competencias. La actividad financiera comprende la obtención, administración y aplicación de los ingresos públicos, así como lo conducente a la transparencia y difusión de la información financiera relativa a la presupuestación, ejercicio, evaluación y rendición de cuentas, en apego a las disposiciones legales aplicables en la materia. Para cuantificar el pago de las obligaciones y demás supuestos susceptibles de liquidarse, previstos en el presente ordenamiento se deberá tomar como base la Unidad de Medida y Actualización diaria, mensual o anual según sea el caso, vigente al momento de generarse la obligación de pago, determinada y publicada por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI).”

“Artículo 16. Son autoridades fiscales, el Gobernador, los ayuntamientos, los presidentes, síndicos y tesoreros municipales, así como los servidores públicos de las dependencias o unidades administrativas, y de los organismos públicos descentralizados, que en términos de las disposiciones legales y reglamentarias tengan atribuciones de esta naturaleza.”

“REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE FINANZAS DEL GOBIERNO DEL ESTADO DE MÉXICO”

Artículo 3. Para el despacho de los asuntos de su competencia, la Secretaría contará con un Secretario del Despacho, quien se auxiliará de las unidades administrativas y órgano desconcentrado siguientes:

(...)

VII. Dirección General de Fiscalización.

Artículo 4. Son autoridades fiscales, además del Gobernador del Estado, los siguientes servidores públicos de la Secretaría:

(...)

IV. Los Directores Generales, Directores, Subdirectores y Jefes de Departamento adscritos a la Subsecretaría de Ingresos.

(...)

Artículo 11. Para el despacho de los asuntos de su competencia, la Subsecretaría de Ingresos se auxiliará de las siguientes unidades administrativas:

(...)

II. Dirección General de Fiscalización.

(...)

Artículo 15. La Dirección General de Fiscalización estará a cargo de un Director General, quien en ejercicio de sus atribuciones se auxiliará de: los directores de área de Programación, Operación Regional 1, Operación Regional 2, Procedimientos Legales y Normativos, y de Verificación Aduanera, Jefe de Unidad de Planeación Estratégica de Inteligencia Financiera, subdirectores, jefes de departamento, delegados de fiscalización de Ecatepec, Naucalpan, Nezahualcóyotl, Tlalnepantla y Toluca, así como de coordinadores, supervisores, auditores, visitadores, notificadores, ejecutores y demás personal que se requiera para satisfacer las necesidades de servicio, quienes podrán ser autorizados para realizar los actos derivados de las atribuciones conferidas a la propia Dirección General.

El Director General, así como los directores, subdirectores y demás personal del que se auxilie tendrán jurisdicción en todo el territorio del Estado, para realizar los actos derivados de las atribuciones y funciones conferidas a la propia Dirección General, así como para el ejercicio de las atribuciones que esta misma delegue en aquellos.

Asimismo, el Director General se auxiliará de los servidores públicos subalternos señalados en este artículo para el despacho de los asuntos de su competencia en materia de impuestos federales coordinados, en cumplimiento de los convenios y acuerdos de coordinación fiscal, dentro de las facultades otorgadas en el presente reglamento, excepto aquéllas que por disposición de ley o del reglamento, deban ser ejercidas por el Director General de Fiscalización.”

(...)

Artículo 16. Corresponde a la Dirección General de Fiscalización:

(...)

V. Requerir a las personas contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, las declaraciones, avisos y demás documentos que estén obligados a presentar, conforme a las disposiciones fiscales, así como la contabilidad que estén obligados a llevar;

(...)

X. Notificar los actos relacionados con el ejercicio de las facultades de las autoridades, señalados en las disposiciones fiscales.

XI. Ordenar y practicar los actos, señalados en las disposiciones fiscales aplicables, relacionados con las facultades de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados.

XII. Revisar los dictámenes formulados por personas contadoras públicas registradas para efectos fiscales, sobre los estados financieros de las personas contribuyentes;

XIII. Determinar los créditos fiscales omitidos a cargo de los contribuyentes o de los responsables solidarios, e imponer las sanciones fiscales que correspondan o, en su caso, condonar las multas y recargos que formen parte de los créditos fiscales que deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación:

a) De los impuestos federales coordinados, en términos de las leyes, convenios y anexos respectivos.

(...)

XIX. Ejercer las atribuciones y funciones derivadas de los sistemas: Nacional de Coordinación Fiscal y Estatal de Coordinación Hacendaria, así como de los acuerdos y convenios que se celebren dentro del esquema de dicha coordinación con los gobiernos federal y municipales, así como con los organismos auxiliares;

(...)

De las disposiciones transcritas se desprende que el Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los Gobiernos de las Entidades que se hubieran adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, podrán celebrar convenios de coordinación en materia de administración de ingresos federales, que comprenderán las funciones de recaudación y fiscalización, las cuales serán ejercidas por las autoridades fiscales de las entidades cuando así se pacte expresamente.

Por lo que tales autoridades serán consideradas, en el ejercicio de las facultades a que se refieren los convenios o acuerdos respectivos, como autoridades fiscales federales.

También se aprecia que la autoridad demandada señaló los preceptos del Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal celebrado entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de México, de los cuales se sigue que:

- a) Estos convinieron coordinarse en materia de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta,
- b) Que la administración de los ingresos coordinados se efectuará por la entidad en relación con las personas que tengan su domicilio fiscal dentro de su territorio y estén obligadas al cumplimiento de las disposiciones fiscales que regulen dichos ingresos y actividades,
- c) Que las facultades que conforme a dicho Convenio se delegan a la entidad, serán ejercidas por el Gobernador de la misma o por las autoridades fiscales de esta que conforme a las disposiciones jurídicas locales estén facultadas para administrar, comprobar, determinar y cobrar ingresos federales;
- d) Y que a falta de estas, las autoridades fiscales locales que realicen funciones de igual naturaleza a las mencionadas en el Convenio, en relación con ingresos locales.

Por lo anterior queda en evidencia que en la orden de visita contenida en el oficio 203131000/00728/17, de veintisiete de enero de dos mil diecisiete y en el oficio de liquidación 203134402/11190/2018, emitido el veintidós de marzo de dos mil dieciocho, la autoridad estableció los preceptos en los que se establece que en tratándose de ingresos coordinados, podrán ejercer facultades en materia de recaudación, comprobación, determinación y cobro.

Así como comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y determinar los impuestos de que se trate, su actualización y accesorios a cargo de los contribuyentes, con motivo del ejercicio de sus facultades.

Sumado a que puede notificar los actos administrativos y las resoluciones dictadas por la entidad relativas al impuesto de que se trate y sus accesorios, requerimientos o solicitudes de informes emitidos por la entidad, así como recaudar, en su caso, el importe correspondiente.

De igual forma, en dichos oficios se alude a los preceptos del Convenio que indican que en materia del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta, la autoridad fiscalizadora, en ejercicio de sus facultades de comprobación, **tendrá las atribuciones relativas a la verificación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, incluyendo las de ordenar y practicar visitas e inspecciones en el domicilio fiscal**, así como en las oficinas de la autoridad.

A la par se tiene que los preceptos del Código Financiero del Estado de México y Municipios prevén que son autoridades fiscales, el Gobernador, los ayuntamientos, los presidentes, síndicos y tesoreros municipales, así como los servidores públicos de las dependencias o unidades administrativas, y de los organismos públicos descentralizados, que en términos de las disposiciones legales y reglamentarias tengan atribuciones de esta naturaleza.

Sobre esa base considerativa, la Dirección General de Fiscalización de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México, emisora de los oficios 203131000/00728/17, de veintisiete de enero de dos mil diecisiete y 203134402/11190/2018, de veintidós de marzo de dos mil dieciocho, invocó los preceptos reglamentarios que contemplan su existencia, pues en éstos se desprende que tanto la Secretaría de Finanzas del Estado, como la Subsecretaría de Ingresos, **se auxilíaran de la Dirección General de Fiscalización**.

Siendo que esta última, a partir de lo antes razonado, **es considerada como una autoridad fiscal en términos de la normatividad local.**

De igual forma, los preceptos referidos confieren facultades a la Dirección General de Fiscalización para notificar los actos relacionados con el ejercicio de las facultades de las autoridades, señalados en las disposiciones fiscales, entre las que se encuentra el **ordenar y practicar los actos** señalados en las disposiciones fiscales aplicables **relacionados con las facultades de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes y con la determinación de las contribuciones omitidas.**

También se citó en el referido oficio el numeral que establece que la Dirección General de Fiscalización tendrá jurisdicción en todo el territorio del Estado de México, esto es el segundo párrafo del artículo 15³ del Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México.

Y por identidad de razón, el primer párrafo del citado numeral dispone que **la Dirección de Fiscalización estará a cargo de un Director General.**

Sumado a que tal Director, en ejercicio de sus atribuciones se auxiliará de diversos directores de área, de entre los que se encuentra el Director de Operación Regional, Jefes de Unidad, Subdirectores, Jefes de departamento, Delegados, y demás personal que se requiera para satisfacer las necesidades de servicio.

De lo expuesto en relación con el artículo 15 del Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México, se concluye que para fundar la competencia territorial del Director General de

³ “Artículo 15. (...)”

El Director General, así como los directores, subdirectores, delegados y demás personal del que se auxilie, **tendrán jurisdicción en todo el territorio del Estado, para realizar los actos derivados de las atribuciones y funciones conferidas a la propia Dirección General, así como para el ejercicio de las facultades que esta misma delegue en aquellos.**

Fiscalización de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México, **es suficiente la cita del precepto en mención dentro del requerimiento de información con el que se inició el procedimiento fiscalizador**, por ser este aplicable en su integridad en cualquier caso, pues sus párrafos que se encuentran interrelacionados.

Por lo que los suscritos Magistrados determinan que se encuentran satisfechos en su totalidad los imperativos Constitucionales que refieren los artículos 14 y 16, puesto que:

- 1) Se acredita plenamente la existencia de la autoridad que emite el oficio **203131000/00728/17**, de veintisiete de enero de dos mil diecisiete,
- 2) La competencia del funcionario que lo suscribe -Director General de Fiscalización de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México-
- 3) La potestad de la autoridad para emitir un acto de esa índole, es decir, la potestad con la que cuenta para ordenar la práctica de visitas domiciliarias, y;
- 4) La posibilidad de hacerlo sobre contribuciones federales -Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta- derivado del Convenio de Colaboración Administrativa celebrado con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Y consecuentemente se encuentra plenamente acreditada la competencia de la autoridad emisora de los oficios **203131000/00728/17** y **203134402/11190/2018**.

Sin que obste que la sociedad actora pretenda controvertir la fundamentación de tal resolución, bajo el argumento de que se citó de manera genérica el artículo 15, del Reglamento Interior de la Secretaría de

Finanzas del Gobierno del Estado de México y no específicamente el tercer párrafo de aquél que es el que resulta aplicable.

Sobre ese respecto, conviene aclarar que en la tesis de jurisprudencia **2a./J. 57/2001**, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se estableció que, por regla general, basta que solo se cite la norma que le otorga la existencia y competencia a la autoridad por razón de materia, grado o territorio, para considerar que se cumple con la garantía de la debida fundamentación establecida en el artículo 16 de la Constitución Federal.

Sin embargo, por excepción, es necesario que se precise de forma exhaustiva con base en la ley, reglamento, decreto o acuerdo, cuando aquél no contenga apartados, y fracción o fracciones, incisos y subincisos, cuando se trate de normas complejas.

Ello pues en este caso, la autoridad debe llegar incluso al extremo de transcribir la parte correspondiente del precepto que le otorgue su competencia con la única finalidad de especificar con claridad, certeza y precisión las facultades que le corresponden.

Sin embargo, contrario al dicho de la parte actora, aquél supuesto no se materializa en el artículo 15 del Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México antes transcrito, por lo siguiente.

En el párrafo primero de éste, se contempla quien estará a cargo de la Dirección General de Fiscalización, sus auxiliares y la posibilidad de autorizarlos para realizar los actos derivados de sus atribuciones.

El segundo párrafo dispone que ejercerán sus facultades en todo el territorio del Estado, así como la delegación de atribuciones, quienes tendrán la misma competencia territorial.

Y el párrafo tercero, se refiere al tema de coordinación fiscal, en cumplimiento de convenios y acuerdos de coordinación fiscal, dentro de las facultades que le otorgue el Reglamento.

Por tanto, si bien es cierto que el segundo párrafo del artículo 15 del Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México, dispone que la Dirección General de Fiscalización y sus auxiliares tendrán competencia territorial en todo el territorio del Estado, también lo es que, tratándose de impuestos federales resulta aplicable el primer párrafo que contempla su existencia y el tercer párrafo.

Ello pues en este último se prevé lo relativo al ejercicio de sus facultades en materia de impuestos federales coordinados, en cumplimiento de los convenios y acuerdos de coordinación fiscal.

En esa tesitura, en los casos se ejercen facultades coordinadas en materia fiscal, resulta aplicable en su integridad a fin de justificar su existencia, competencia material y territorial, tratándose de impuestos federales, el artículo 15 del Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México, **cuya cita genérica es suficiente para tales efectos.**

Esto pues del artículo de referencia se puede observar que la redacción no resulta ambigua, complicada o difícil, por lo que no se está en presencia de una norma compleja, pues no refiere a autoridades de diversa índole, categoría o materia.

Sino sólo aquellas que auxiliaran en sus atribuciones y facultades a la Dirección General de Fiscalización, las cuales, tienen jurisdicción en todo el territorio del Estado.

De ahí que si no se precisa específicamente el párrafo primero, segundo o tercero, ello no puede dar lugar a incurrir en alguna ambigüedad, o a que se deje en estado de incertidumbre al gobernado.

Se comparte por la idea medular que ahí se contiene, la tesis de jurisprudencia IX-J-SS-133, que señala lo siguiente:

“COMPETENCIA. LA CITA GENÉRICA DEL ARTÍCULO 15 DEL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE FINANZAS DEL GOBIERNO DEL ESTADO DE MÉXICO (VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2023) ES SUFICIENTE PARA TENER POR DEBIDAMENTE FUNDADA LA EXISTENCIA, COMPETENCIA TERRITORIAL Y MATERIAL DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE FISCALIZACIÓN Y SUS AUXILIARES. El artículo 16 Constitucional, prevé que todo acto de autoridad debe estar suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso, y por lo segundo, que también deben señalarse con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, asimismo, la Jurisprudencia 2a./J. 57/2001, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se estableció que, por regla general, baste que solo se cite la norma que le otorga la existencia y competencia a la autoridad por razón de materia, grado o territorio, para considerar que se cumple con la garantía de la debida fundamentación establecida en el artículo 16 de la Constitución Federal, sin embargo, por excepción, es necesario que se precise de forma exhaustiva con base en la ley, reglamento, decreto o acuerdo, cuando aquél no contenga apartados, y fracción o fracciones, incisos y subincisos, cuando se trate de normas complejas; pues en este caso, la autoridad debe llegar incluso al extremo de transcribir la parte correspondiente del precepto que le otorgue su competencia con la única finalidad de especificar con claridad, certeza y precisión las facultades que le corresponden. Ahora bien, del análisis íntegro al artículo 15 del Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México, vigente hasta el 2023, se advierte que en su primer párrafo contempla quien estará a cargo de la Dirección General de Fiscalización, sus auxiliares y la posibilidad de autorizarlos para realizar los actos derivados de sus atribuciones; el segundo párrafo dispone que ejercerán sus facultades en todo el territorio del Estado, así como la delegación de atribuciones, quienes tendrán la misma competencia territorial; y, el párrafo tercero, se refiere al tema de coordinación fiscal, en cumplimiento de convenios y acuerdos de coordinación fiscal, dentro de las facultades que le otorgue el Reglamento. Por tanto, si bien es cierto que el segundo párrafo del artículo 15 del Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México, dispone que la Dirección General de Fiscalización y sus auxiliares (ya sea oír autorización o delegación), tendrán competencia territorial en todo el territorio del Estado, también lo es que, tratándose de impuestos federales resulta aplicable el primer párrafo que contempla su existencia y el tercer párrafo, pues en él se prevé lo relativo al ejercicio de sus facultades en materia de impuestos federales coordinados, en cumplimiento de los convenios y acuerdos de coordinación fiscal, por lo que, en el caso concreto de los asuntos que se ventilan ante este Tribunal, en todos los casos se ejercen facultades coordinadas en materia fiscal, por lo cual resulta aplicable en su integridad a fin de justificar su existencia, competencia material y territorial, tratándose de impuestos federales, por tanto es suficiente la cita genérica del artículo 15 del Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México. Máxime que, del artículo de referencia, se puede observar que la redacción no resulta ambigua, complicada o difícil, por lo que no estamos en presencia de una norma compleja, pues no refiere a autoridades de diversa índole, categoría o materia, sino sólo aquellas que auxilien en sus atribuciones y facultades a la Dirección General de Fiscalización, las cuales, tienen jurisdicción en todo el territorio del Estado, por tanto, no da lugar a incurrir en alguna ambigüedad, o que se deje en estado de incertidumbre al gobernado”.

Ahora bien, no pasa inadvertido para los suscritos Magistrados que el argumento principal que evoca la sociedad actora, radica en el hecho de que en la orden de visita analizada no se citó el Convenio de Adhesión del Gobierno del Estado de México al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, lo que impide a su representada detectar de manera clara y concreta la potestad que desplegó la autoridad para conocer el nivel de cumplimiento de las obligaciones fiscales respectivas.

Para abordar lo infundado de tal planteamiento, es necesario tener presente los alcances y propósitos del citado Convenio de Adhesión.

En ese sentido, debe referirse que cuando una Entidad Federativa celebra un convenio de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se generan diversas consecuencias respecto de la potestad tributaria que corresponde ejercer al Congreso Local de que se trate.

Por ejemplo, dicha facultad, en aras de evitar la doble o múltiple imposición, no podrá desarrollarse en su aspecto positivo, relativo a la creación de tributos, en cuanto a los hechos imponibles que se encuentren gravados por un impuesto federal participable.

Ello puesto que al celebrarse la mencionada convención debe entenderse que la potestad tributaria se ha ejercido no en su aspecto positivo, ni en el negativo, correspondiente a la exención de impuestos, sino en su expresión omisiva que se traduce en la abstención de imponer contribuciones a los hechos o actos jurídicos sobre los cuales la Federación ha establecido un impuesto, lo que provocará la recepción de ingresos, vía participaciones, provenientes de los impuestos federales que graven aquellos hechos o actos.

Y por otra parte, al adherirse la respectiva Entidad Federativa al señalado Sistema de Coordinación Fiscal, el órgano legislativo local renunció a imponer las contribuciones que concurren con los impuestos federales participables.

Aquellas situaciones son aspectos que abordó puntualmente la Segunda Sala de Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia **2a./J. 17/2001**, consultable en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIII, del mes de mayo de dos mil uno, página doscientos noventa y tres, de rubro: **“COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS. EFECTOS DE LA CELEBRACIÓN DE LOS CONVENIOS DE ADHESIÓN AL SISTEMA NACIONAL RELATIVO RESPECTO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA LOCAL”**.

Ahora bien, la precisión en cita es de suma relevancia, puesto que los Convenios de Adhesión **no regulan aspectos competenciales**, sino únicamente tiene como finalidad precisar la voluntad de la Entidad respectiva para adherirse al indicado sistema de coordinación, en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal y precisa de manera clara los recursos o ingresos que serán destinados a las entidades federativas, las fórmulas o lineamientos conforme a los cuales participará cada una de ellas y los procedimientos que permiten identificar y aplicar el origen por entidad federativa de diversos impuestos.

Sumado a que el artículo 10⁴ de la Ley de Coordinación Fiscal, prevé que la publicación en el señalado órgano de difusión del decreto por el cual el Congreso Estatal autoriza o aprueba la adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, constituye un requisito para que el convenio surta efectos.

⁴ **Artículo 10.** Las Entidades que deseen adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir las participaciones que establezca esta Ley, lo harán mediante convenio que celebren con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que deberá ser autorizado o aprobado por su legislatura. También, con autorización de la legislatura podrán dar por terminado el convenio.

Luego, para la debida fundamentación de la competencia material de la autoridad administrativamente coordinada **es innecesaria la invocación de tal convenio**, así como de la fecha de publicación del decreto por el cual la Legislatura Estatal lo aprobó.

Esto pues aquellas exigencias **no se refieren al campo de acción de la autoridad**; es decir, no tienen relación con la naturaleza de sus actos ni con las cuestiones jurídicas que constituyen su objeto.

Es ejemplificativa por la idea que refiere, la tesis **V.2o.P.A.18 A**, consultable en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, en diciembre de dos mil ocho, página novecientos ochenta y uno, de rubro: **“COMPETENCIA MATERIAL DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE RECAUDACIÓN DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA DEL GOBIERNO DEL ESTADO DE SONORA. PARA SU DEBIDA FUNDAMENTACIÓN AL EMITIR ACTOS COORDINADOS EN INGRESOS FEDERALES, ES INNECESARIO QUE INVOQUE EL CONVENIO DE ADHESIÓN AL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL CELEBRADO ENTRE EL GOBIERNO DE LA CITADA ENTIDAD FEDERATIVA Y LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, ASÍ COMO LA FECHA DE PUBLICACIÓN DEL DECRETO POR EL CUAL LA LEGISLATURA LOCAL LO APROBÓ”**.

Y en igual sentido existe pronunciamiento jurisprudencial de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Particularmente en la tesis **2a./J. 92/2009**, que dicho sea de paso resulta obligatoria para este Órgano Jurisdiccional en términos del artículo 217 de la Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 79, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Criterio que es consultable en el mismo medio oficial de difusión, específicamente en el Tomo XXX, de agosto de dos mil nueve, página ciento cincuenta, que señala:

“COMPETENCIA RESPECTO DE CONTRIBUCIONES FEDERALES. PARA FUNDARLA LA AUTORIDAD EXACTORA LOCAL NO ESTÁ OBLIGADA A CITAR LA FECHA DE PUBLICACIÓN DEL CONVENIO DE ADHESIÓN AL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL. De los artículos 10 y 13 de la Ley de Coordinación Fiscal, se advierte que la relación entre la Federación y las entidades federativas en el ámbito de la potestad tributaria, así como en el ejercicio de las facultades de recaudación, administración y fiscalización de contribuciones federales, se materializa, respectivamente, en los convenios de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y en los convenios de colaboración administrativa en materia fiscal, instrumentos que tienen finalidades distintas, pero complementarias, ya que los primeros se refieren a la forma en que la Federación y las entidades federativas ejercerán su potestad tributaria ante la concurrencia de facultades para poder gravar una misma fuente de riqueza, así como los ingresos que recibirán aquéllas por la suspensión temporal en el uso de su facultad impositiva, mientras que los segundos regulan el ejercicio de facultades de administración tributaria; **de modo que, ante tales diferencias, la autoridad exactora local no está obligada a citar la fecha de publicación del convenio de adhesión respectivo, ya que no define en grado, territorio o materia la competencia que le fue dotada para ejercer esas tareas recaudatorias y de fiscalización**”.

De la misma manera, no pasa inadvertido que la actora refiere que la autoridad invoca un precepto que a su vez hace referencia a un inciso, sin embargo el numeral de mérito no cuenta con inciso o subinciso alguno.

Al respecto, es cierto que el artículo 16, primer párrafo, fracción XII, aludiendo al inciso a), que se relaciona con la potestad que le asiste para revisar los dictámenes formulados por los contadores públicos registrados para efectos fiscales sobre estados financieros, no cuenta con inciso alguno.

Sin embargo, también lo es que para estimar cumplida la garantía de fundamentación y motivación a que se refiere el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se requiere de la adecuación entre motivos y fundamentos.

En ese sentido, si la fundamentación llega a ser excesiva por señalarse preceptos en cuyas hipótesis no encuadra la actuación de la autoridad administrativa, o incluso preceptos que no cuenten con los incisos, fracciones o subincisos a los que se alude, **tal exceso no produce indefensión ni incertidumbre jurídica en el particular**.

Lo anterior siempre que en la resolución de trato **sí se cite las porciones normativas en que sustente las atribuciones ejercidas y que, además, hubiere motivado el porqué se apoyó en ellas.**

Luego, aún cuando ciertamente el artículo 16, primer párrafo, fracción XII del referido Reglamento alude al inciso a) y dicho precepto **no cuenta con inciso alguno**, ello no sitúa a la demandante en estado de indefensión, ya que en el cuerpo del oficio que ordena la práctica de la visita domiciliaria, **se citaron los preceptos y motivos que sí resultan plenamente aplicables**, siendo ello suficiente para colmar la garantía anterior.

Y así, la cita adicional de preceptos inaplicables o incluso equivocados, no depara afectación alguna a su mandante, al haberse establecido con meridiana claridad los preceptos que sí resultan aplicables y el modo en que éstos justifican la actuación que desplegó la autoridad.

Es aplicable la jurisprudencia **XV.4o. J/10**, consultable en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de enero de dos mil nueve, página dos mil cuatrocientos sesenta y dos, que señala:

“FUNDAMENTACIÓN EXCESIVA DE LOS ACTOS DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. NO GENERA INDEFENSIÓN NI INCERTIDUMBRE JURÍDICA EN EL PARTICULAR, SIEMPRE QUE ÉSTAS CITEN LAS PORCIONES NORMATIVAS EN QUE SUSTENTEN LAS ATRIBUCIONES EJERCIDAS. Para estimar cumplida la garantía de fundamentación y motivación a que se refiere el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para todo acto de autoridad, se requiere de la adecuación entre motivos y fundamentos. Ahora bien, si la fundamentación llega a ser excesiva por señalarse preceptos en cuyas hipótesis no encuadra la actuación de la autoridad administrativa, tal exceso no produce indefensión ni incertidumbre jurídica en el particular, siempre que ésta cite las porciones normativas en que sustente las atribuciones ejercidas y que, además, hubiere motivado el porqué se apoyó en ellas, esto es, su adecuación al caso concreto, dado que en dicho supuesto el gobernado tendrá pleno conocimiento de los motivos y fundamentos que rigen el acto de autoridad que invade su esfera legal y, por tanto, estará en plenas condiciones de desplegar una adecuada defensa. Lo anterior se ejemplifica cuando la autoridad funda su actuación en diversas fracciones del artículo 144 de la Ley Aduanera, si dentro de ellas encuentra sustento la función realizada”.

QUINTO. Continuando con el análisis de los argumentos vertidos por la parte actora, se atiende ahora aquel enunciado como “**TERCERO**”, visible a foja 17 de autos.

En este sostiene que deberá anularse la resolución impugnada y la diversa recurrida, puesto que resulta contraria al contenido de los artículos 50, 51 y 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en correlación con el diverso 132 del Código Fiscal de la Federación.

Sostiene que nuestro máximo Tribunal ha puntualizado que el requerimiento de información y documentación dirigido al contribuyente en la orden de visita, debe cumplir con la motivación que determina el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación y para ello se requiere, además de precisar los artículos aplicables, el medio en que se encuentra tal información.

Esto es, si aquella consta en documentos, papeles de trabajo, cuentas, libros, comprobantes fiscales, sistemas y registros contables electrónicos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, a la par el tipo de contribución que generó la laguna en la información y el periodo cuya revisión no se pudo verificar.

Presupuestos anteriores que de ninguna manera se colman en el caso concreto, pues la autoridad emisora de la orden de visita domiciliaria **RDD00002/17**, no cumplió con lo ordenado en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, lo que ocasiona que la resolución liquidatoria correlativa se deba anular en términos de los artículos 51 y 52, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Ello pues basta con analizar la orden de visita **RDD00002/17**, para constatar que en ninguna parte de esta se establecen como justificación de las autoridades hacendarias, que la información y documentación que les fue proporcionada por el Contador Público que dictaminó los estados financieros de su mandante, no fue suficiente para conocer su situación fiscal.

Ni tampoco el medio en que se encuentra la información que pretendía conocer la autoridad revisora; esto es, si es a través de documentos, papeles de trabajo, cuentas, libros, comprobantes fiscales, etcétera, ni mucho menos se precisó el tipo de contribución que generó la laguna en la información o bien, el periodo cuya revisión no se pudo verificar.

Sumado a que para que la autoridad estuviera en aptitud de ejercer la facultad prevista en la fracción II, del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, primero debió requerir al Contador Público que formuló el dictamen para que le proporcionara la información que debería estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales, a fin de que este último los exhibiera y proporcionara la información pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales de su mandante.

Y si habiendo hecho lo anterior, la información proporcionada no resultare suficiente para observar la situación fiscal de su mandante, o bien, si aquellos documentos no se hubieren presentado en tiempo, entonces sí podían efectuar el requerimiento de manera directa a su representada.

En otras palabras, para poder señalar que se omitió presentar información y documentación o bien, que esta fue incompleta, la autoridad debió establecer el vínculo que demuestre que aquella fue requerida, pues de no acreditarse tal extremo, no puede considerarse que exista omisión o insuficiente.

De modo que la motivación de la orden debió haber precisado cuál punto en particular fue el que no se atendió; es decir, debió relacionar y motivar cuál de los puntos es el que presuntamente el Contador Público Registrado no le suministró.

Situación que evidencia el inicio del procedimiento de fiscalización llevado a cabo por la autoridad fiscalizadora y que como consecuencia directa ocasiona la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada y de la diversa recurrida.

La representación jurídica de las autoridades enjuiciadas, al contestar la demanda, sostuvieron la legalidad de la resolución controvertida e indicaron que la misma se emitió conforme a derecho, por lo que deberá ser calificada como tal.

Para los suscritos Magistrados, el planteamiento propuesto es **INFUNDADO**, por lo siguiente.

El artículo 52-A, fracción II del Código Fiscal de la Federación, establece:

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

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

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

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

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

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

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

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

Como se aprecia, la mecánica de las facultades de comprobación conforme al artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación es la siguiente:

1. Cuando la autoridad revise el dictamen y demás información a que se refiere el artículo y el Reglamento del Código, **primeramente requerirá al contador público que haya formulado el dictamen**, cualquier información que debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales, los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada y la información que considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

2. La revisión de mérito **se llevará a cabo con el contador público que haya formulado el dictamen** y tal revisión no deberá exceder de un plazo de doce meses contados a partir de que se notifique al contador público la solicitud de información.

3. **Habiéndose requerido al contador público que haya formulado el dictamen** la información y documentos referidos y después de haberlos recibido, si éstos:

* No fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente,

* No se presentan dentro de los plazos legales, que establece el artículo 53-A de este Código, o

* Si dicha información y documentos son incompletos,

La autoridad fiscal podrá ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.

Ya que se conocen los argumentos de las partes y la normatividad aplicable, es necesario ahora imponerse del contenido de la orden de visita domiciliaria **RDD00002/17**, misma que también obra en copia certificada dentro del expediente administrativo que aportó la autoridad al contestar la demanda.

Por lo que aquella goza también de valor probatorio pleno, en términos de lo dispuesto por el artículo 46 fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Ahora bien, de las consideraciones de aquella orden, conviene esencialmente resaltar lo siguiente:

- Que por oficio **203131000/03835/16**, de veintitrés de agosto de dos mil dieciséis, la Directora General de Fiscalización citó al Contador Público inscrito ******* ****, con número de registro ********, para que exhibiera sus papeles de trabajo y se presentara para el desahogo de los mismos, en relación con el dictamen fiscal que formuló del primero de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil catorce, relacionado con la sociedad hoy actora.
- Que es cierto que este compareció para el desahogo de tal diligencia el diecinueve de septiembre de dos mil dieciséis y desahogó los papeles de trabajo que elaboró para la formulación del dictamen fiscal de estados financieros, mediante escrito de veintitrés de noviembre de dos mil dieciséis.
- Que en tal escrito proporcionó parte de la información y documentación solicitada en el oficio **203134405/73588/2016**, de veinticinco de octubre de dos mil dieciséis.
- Sin embargo de las pruebas realizadas por el Contador Público y de la información y documentación en la que se apoyó, la autoridad consideró que no eran suficientes para conocer la situación fiscal de la sociedad hoy actora.



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

PRIMERA SALA REGIONAL EN EL
ESTADO DE MÉXICO I

EXPEDIENTE: 390/25-11-01-1

ACTOR: ***** ***** **** ** ****



37 de 109

- Esto pues del análisis realizado a los papeles de trabajo que elaboró, se observó que respecto a los pagos mensuales del Impuesto al Valor Agregado, exhibió y proporcionó papeles de trabajo en archivo electrónico CEDULA I.V.A. 14 del Impuesto al Valor Agregado trasladado y por trasladar.
- Las cédulas PC-17 y PC-18 del Impuesto al Valor Agregado por acreditar e Impuesto al Valor Agregado acreditable
- La cédula AC-8 y declaraciones de pagos mensuales
- Siendo que de lo anterior manifestó que el alcance de la revisión fue del 100%, proporcionando sólo como soporte documental auxiliares de registro contables, de los saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado, exhibió y proporcionó papeles de trabajo en archivo electrónico y declaraciones mensuales observándose que determinó la cantidad de **\$1'648,057.00**, mientras que en declaraciones señala la cantidad de **\$1'256,548.00**.
- Con respecto al Impuesto sobre la Renta, retenciones por salarios en cantidad de **\$595,371.00**, pero se encuentra pendiente de pago manifestada en el dictamen fiscal, proporcionó papeles de trabajo y copia fotostática de la declaración complementaria, sin embargo, de la consulta efectuada a la base de datos, no se encontró registro de que el pago haya sido realizado.
- En relación a otros gastos, como combustibles, lubricantes, viáticos, gastos de viaje, electricidad, mantenimiento, conservación, seguros y fianzas, propaganda, publicidad, fletes y gastos de exportación, exhibió papeles de trabajo en archivo electrónico y proporcionó como soporte documental registros auxiliares sin proporcionar copias fotostáticas de facturas, pólizas del registro contable, ni forma de pago de las pruebas selectivas.

- De modo que no se tiene la certeza de que la totalidad de la deducción de dichos gastos reúnan los requisitos fiscales para su deducibilidad, ni el pago de la diferencia a cargo del Impuesto sobre la Renta retenido por salarios y la correcta determinación de los pagos mensuales del Impuesto al Valor Agregado.
- Por lo que para que la autoridad tuviera conocimiento de la situación fiscal de la sociedad hoy actora, en su carácter de sujeto directo en materia de Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado y como retenedor en las mismas, por el ejercicio fiscal de dos mil catorce, era necesario que el referido Contador aportara pruebas selectivas y no sólo registros auxiliares sin copias de las facturas, pólizas del registro contable y forma de pago.
- Máxime que existen diferencias entre lo determinado en declaraciones mensuales y papeles de trabajo,
- Y que no se comprobó el pago de la diferencia a cargo por concepto de Impuesto sobre la Renta retenido por salarios, en cantidad de \$595,371.00.
- De ahí que ordenara el desarrollo de la visita domiciliaria contenida en la orden **RDD00002/17**.

Derivado de lo anterior, queda en evidencia lo infundado del planteamiento hecho valer por la sociedad accionante, por lo siguiente.

Es cierto que cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen de los estados financieros formulado por el contador público registrado, primeramente le requerirán a este cualquier información que por disposición legal debiera estar incluida en dicho documento.

A la par de la exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, y la información que consideren pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

PRIMERA SALA REGIONAL EN EL
ESTADO DE MÉXICO I

EXPEDIENTE: 390/25-11-01-1

ACTOR: ***** ***** **** ** ****



39 de 109

Ahora, conforme a la fracción II del mismo precepto, si a juicio de las autoridades fiscales el dictamen, la información y los documentos mencionados fueran insuficientes, extemporáneos o incompletos, podrán ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.

Sin embargo, en este último supuesto la solicitud respectiva deberá observar lo dispuesto en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, que regula las formalidades que deben revestir los actos administrativos en materia tributaria federal.

Esto es, constar por escrito, firmado por la autoridad que la dicta, con el señalamiento del lugar y fecha de emisión, así como el de la persona a la que vaya dirigido, pero sobre todo, el requerimiento deberá estar fundado y motivado.

Ahora bien, esta última acepción se limita, en cuanto al primer requisito, que además de la invocación de las normas competenciales respectivas a la cita del precepto en que se basa la actuación de la autoridad, a identificar la información faltante.

En esa tesitura, para colmar tal situación, es necesario que la autoridad justifique de manera pormenorizada lo siguiente:

1) el medio en que se encuentra tal información, esto es, si es a través de documentos, papeles de trabajo, cuentas, libros, comprobantes fiscales, sistemas y registros contables, electrónicos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos.

En el caso de la orden de visita RDD00002/17, esta derivó de que la información proporcionada por el Contador ***** *** ***** ***** ****, con número de registro ****, no eran suficiente para conocer la situación fiscal de la sociedad hoy actora.

Esto pues del análisis realizado a los papeles de trabajo que elaboró, se observó que respecto a los pagos mensuales del Impuesto al Valor Agregado, exhibió y proporcionó papeles de trabajo en archivo electrónico CEDULA I.V.A. 14 del Impuesto al Valor Agregado trasladado y por trasladar, las cédulas PC-17 y PC-18 del Impuesto al Valor Agregado por acreditar e Impuesto al Valor Agregado acreditable, la cédula AC-8 y declaraciones de pagos mensuales, proporcionó sólo como soporte documental auxiliares de registro contables, de los saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado, papeles de trabajo en archivo electrónico y declaraciones mensuales, de donde se observa que determinó la cantidad de \$1'648,057.00 y en declaraciones la diversa de \$1'256,548.00.

Y la omisión en cuestión tiene como sustento que **no se proporcionaron copias fotostáticas de facturas, pólizas del registro contable, ni forma de pago de las pruebas selectivas.**

2) El tipo de contribución que generó la laguna en la información,

En el caso concreto, que no se tiene la certeza de que la totalidad de la deducción de dichos gastos reúnan los requisitos fiscales para su deducibilidad, ni el pago de la diferencia a cargo del **Impuesto sobre la Renta retenido por salarios** y la correcta determinación de los **pagos mensuales del Impuesto al Valor Agregado**, por lo que era necesario constatar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a las que está sujeta la actora **en su carácter de sujeto directo en materia de Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado y como retenedor en las mismas**

3) El periodo cuya revisión no se pudo verificar, **siendo que en el caso concreto, la autoridad refiere puntualmente que se trata del ejercicio de dos mil catorce.**

Luego entonces, es por demás evidente que:

a) La autoridad no estaba obligada a requerir nuevamente al Contador Público la información que estimó faltante.

Esto pues contrario al dicho de la parte actora, no existe dispositivo legal alguno que así se lo ordene, y;

b) Que pormenorizara mayores datos y anticipe algún posible incumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Ello pues este último aspecto es propio de la resolución definitiva que en su momento llegara a dictarse, al no resultar lógico exigirle mayor precisión sobre lo que en principio estima que ignora.

Derivado de ello es que los suscritos Magistrados estiman que la orden de visita domiciliaria **RDD00002/17**, satisface a cabalidad las prerrogativas relativas a la debida fundamentación y motivación que todo acto de autoridad debe de revestir, de conformidad con lo previsto en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en correlación con el diverso 38 del Código Fiscal de la Federación.

Ejemplifica claramente lo anterior a partir de los razonamientos lógico jurídicos que ahí se contienen, el criterio de jurisprudencia -obligatorio para este Tribunal Federal de Justicia Administrativa conforme al artículo 217 de la Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos- de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Criterio consultable en la Décima Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXII, del mes de julio de dos mil trece, Tomo 1, página ochocientos ochenta y siete, que señala:

2a./J. 94/2013 (10a.)

“FACULTADES DE VERIFICACIÓN. LA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 52-A, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN RELACIÓN CON EL REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN DIRIGIDO AL CONTRIBUYENTE, DEBE MOTIVARSE EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 38 DEL PROPIO CÓDIGO. Conforme al artículo 52-A, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen de los estados financieros formulado por el contador público registrado, primeramente le requerirán cualquier información que por disposición legal debiera estar incluida en dicho documento, así como la exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, y la información que consideren pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente. Ahora, conforme a la fracción II del mismo precepto, si a juicio de las autoridades fiscales el dictamen, la información y los documentos mencionados fueran insuficientes, extemporáneos o incompletos, las citadas autoridades podrán, a su juicio, ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación, supuesto en el cual la solicitud respectiva deberá observar lo dispuesto en el artículo 38 del propio Código que regula las formalidades que deben revestir los actos administrativos en materia tributaria federal, es decir, constar por escrito, firmado por la autoridad que la dicta, con el señalamiento del lugar y fecha de emisión, así como el de la persona a la que vaya dirigido, pero sobre todo, el requerimiento deberá estar fundado y motivado, lo cual en el caso concreto exclusivamente se limita en cuanto al primer requisito, además de la invocación de las normas competenciales respectivas, a la cita del precepto en que se basa la actuación de la autoridad y, en relación con el segundo, a identificar la información faltante, bastando para ello señalar lo siguiente: 1) el medio en que se encuentra tal información, esto es, si es a través de documentos, papeles de trabajo, cuentas, libros, comprobantes fiscales, sistemas y registros contables, electrónicos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, 2) el tipo de contribución que generó la laguna en la información y, 3) el periodo cuya revisión no se pudo verificar, sin que sea necesario que la autoridad pormenorice mayores datos y anticipe algún posible incumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, ya que este aspecto es propio de la resolución definitiva que en su momento llegara a dictarse, pues no resulta lógico exigirle mayor precisión sobre lo que en principio estima que ignora. Aunado a lo anterior, el grado de motivación exigible en los actos administrativos es proporcional al perjuicio que ocasionen al particular, y en la especie se advierte que si la información faltante no fuera tomada en cuenta al momento de emitirse la resolución definitiva, eso significa que la petición de ella no ocasionó daño alguno al contribuyente, y por el contrario, si la misma fue decisiva en el resultado al que se llegó, ello será signo inequívoco de que los datos aportados por el propio contribuyente eran indispensables para concluir la revisión, por lo que la motivación para allegarla a su expediente la expondrá la autoridad cuando en el documento con el que culmine el ejercicio de sus facultades de comprobación determine algún crédito, en su caso”.

SEXTO. Siguiendo con el análisis de los argumentos planteados, se tiene a la vista ahora aquel enunciado como “CUARTO”, visible a partir de la foja 26 de autos.

En este, la actora sostiene en esencia que la resolución controvertida deriva de un procedimiento viciado de origen, puesto que la autoridad revisora dio inicio a una visita domiciliaria, desconociendo el dictamen que para efectos fiscales había presentado su mandante, y no obstante que en un intento de regularizar su actuación, ordenó la terminación anticipada de la visita domiciliaria, ésta ya había comenzado una nueva facultad de comprobación.

Situación que evidencia de manera clara la ilegalidad de los procedimientos de fiscalización instaurados por la autoridad enjuiciada.

Al efecto, la sociedad hoy actora tiene a bien narrar lo siguiente:

- 1)** Las autoridades de la Dirección General de Fiscalización del Gobierno del Estado de México, ordenaron a su cargo una visita domiciliaria conforme a lo señalado en la orden **IDD1500003/16**, de dieciséis de enero de dos mil dieciséis, con el objeto de comprobar el debido cumplimiento a las disposiciones fiscales en su carácter de sujeto directo en materia de Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, por el periodo fiscal de dos mil catorce.
- 2)** Estando en curso aquella visita, las autoridades fiscalizadoras iniciaron una nueva, al requerir diversa información y documentación al Contador Público respectivo,

Los puntos medulares de lo anterior se traducen de la siguiente forma:

El diecinueve de septiembre de dos mil dieciséis, a las 9 horas, el Contador ***** *** ***** ***** ****, elaboró el dictamen correspondiente y compareció ante la autoridad fiscalizadora correlativa para exhibir los documentos y papeles de trabajo que le fueron requeridos.

Sin embargo, en esa misma fecha, pero a las 17 horas, se dejó sin efectos la primera visita domiciliaria que se estaba instituyendo a su cargo.

Por lo que la terminación anticipada de la visita domiciliaria se dio con posterioridad a la fecha en que inició la revisión de los dictámenes de estados financieros de su representada, vulnerando disposiciones de orden público y seguridad jurídica a cargo de su mandante.

La representación jurídica de las autoridades enjuiciadas, al momento de dar contestación a la demanda, sostuvieron la legalidad de la resolución controvertida e indicaron que la misma se emitió conforme a derecho.

Para los suscritos Magistrados, el argumento propuesto es **INFUNDADO**, en razón de lo siguiente.

En principio, conviene señalar que resulta atinada la decisión de la autoridad fiscalizadora de dejar sin efectos la primera facultad de comprobación, si es que la sociedad hoy actora dictaminaba -como ocurre- sus estados financieros.

Ello en razón de que a partir del primero de enero de dos mil catorce, el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación fue reformado al establecer que las autoridades fiscales deberán concluir anticipadamente las visitas cuando el visitado opte por dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado.

Es claramente ejemplificativa de lo anterior, la tesis con número de registro VII-CASR-OR2-33, consultable en la Revista de este Tribunal Federal de Justicia Administrativa, específicamente en la Octava Época, Año III, N° diecinueve, del mes de febrero de dos mil dieciocho, página doscientos noventa, que señala:

“CONCLUSIÓN ANTICIPADA DE VISITAS DOMICILIARIAS. RESULTA APLICABLE EL ARTÍCULO 47 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2013, RESPECTO DE VISITAS DOMICILIARIAS PRACTICADAS EN 2014, CUANDO EL PERIODO REVISADO SE ENCUENTRA COMPRENDIDO EN EL AÑO 2013. Conforme al artículo 47 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, las autoridades fiscales deberán concluir anticipadamente las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado, cuando el visitado se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado. A partir del 1 de enero de 2014, dicho precepto legal fue reformado al establecer que las autoridades fiscales deberán concluir anticipadamente las visitas cuando el visitado opte por dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado. Por su parte, el Artículo Segundo Transitorio del Decreto de reformas publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, establece en su fracción I, párrafo segundo, que las autoridades fiscales podrán ejercer las facultades de comprobación establecidas en el artículo 42, fracción IV del citado Código, vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, respecto de los ejercicios fiscales en los que los contribuyentes se encontraban obligados a presentar dictámenes por contador público registrado, en términos de las disposiciones jurídicas vigentes hasta esa fecha. Así, cuando la autoridad fiscal ejerza facultades de comprobación a partir del 1 de enero de 2014, para revisar el ejercicio fiscal 2013, año en que el contribuyente visitado estaba obligado a dictaminar sus estados financieros, en consecuencia, para efectos de determinar si la autoridad hacendaria estaba obligada a concluir anticipadamente la visita, resulta aplicable el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación en vigor hasta el 31 de diciembre de 2013, con base en la citada disposición transitoria”.

Sin embargo no resulta acertado el indicativo de la parte actora relativo a que dos facultades de comprobación a cargo de la autoridad fiscalizadora se ejercieron simultáneamente.

Y ello es así en virtud de que como esta misma lo reconoce y lo narra tanto en los hechos, como en el concepto de anulación transcrito, el diecinueve de septiembre de dos mil dieciséis, el Contador ***** ***, ***** ***, elaboró el dictamen correspondiente y compareció ante la autoridad fiscalizadora correlativa para exhibir los documentos y papeles de trabajo que le fueron requeridos.

Sumado a que en esa misma fecha, pero a las 17 horas, se dejó sin efectos la primera visita domiciliaria que se estaba instituyendo a su cargo.

Sin embargo, contrario a su dicho no puede considerarse que hubieren convergido en un mismo momento dos facultades de comprobación de la autoridad fiscalizadora, en razón de que el procedimiento para efectuar el requerimiento de información al contador público autorizado para dictaminar estados financieros, previsto en el artículo 52-A, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, **no es susceptible de ser considerado como parte integrante del procedimiento de fiscalización comprobatoria** que prevé el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Ello pues como expresamente lo señala la fracción II del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, si la información requerida al contador público no fuera suficiente a juicio de la autoridad fiscal para conocer la situación del contribuyente, o si no se presentaron dentro de los plazos que establece el artículo 53-A del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales podrán ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.

De modo que **la revisión del dictamen de estados financieros y la revisión de gabinete y/o visita domiciliaria son facultades de comprobación autónomas e independientes al encontrarse reguladas separadamente.**



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

PRIMERA SALA REGIONAL EN EL
ESTADO DE MÉXICO I

EXPEDIENTE: 390/25-11-01-1

ACTOR: ***** ***** **



47 de 109

De modo que aún y cuando éstas hubieren tenido lugar un mismo día en particular -el diecinueve de septiembre de dos mil dieciséis- no es posible considerar que la hoy accionante fue sujeta a dos procedimientos de fiscalización simultáneos, pues -se insiste- la revisión de estados financieros a cargo de Contador Público autorizado, no forma parte de alguna facultad de comprobación prevista en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Y por ende, no es jurídicamente válido el argumento vertido por la parte accionante, tomando como apoyo lo resuelto por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis **1a. VII/2014 (10a.)**, que señala:

“FACULTADES DE COMPROBACIÓN. EL REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN AL CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO PARA DICTAMINAR ESTADOS FINANCIEROS PREVISTO EN EL ARTÍCULO 52-A, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO INICIA LA FACULTAD DE COMPROBACIÓN QUE PUEDE CULMINAR CON LA IMPOSICIÓN DE UN CRÉDITO FISCAL, POR LO QUE NO EXISTE OBLIGACIÓN DERIVADA DEL ARTÍCULO 14 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS DE DAR A CONOCER AL CONTRIBUYENTE EL PROCEDIMIENTO POR EL QUE SE REQUIERE AL CONTADOR PÚBLICO ANTES DE EMITIR UN CRÉDITO FISCAL.

El procedimiento para efectuar el requerimiento de información al contador público autorizado para dictaminar estados financieros, previsto en el artículo 52-A, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, no pone fin a la vía administrativa ejercida ni establece la situación fiscal definitiva que ha de guardar el contribuyente; tampoco permite la calificación jurídica de los estados financieros analizados, pues la que contiene la determinación de un crédito fiscal, es la resolución definitiva con la que culmina el procedimiento de comprobación que efectúan las autoridades fiscales y no aquel procedimiento. Por tanto, no es dable confundir el procedimiento de comprobación que culmina con una resolución definitiva que contiene la determinación de un crédito fiscal, con el procedimiento por el que se requiere al contador público autorizado, que se caracteriza por ser autónomo de aquel procedimiento de comprobación, ya que como expresamente lo señala la fracción II del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, si la información requerida al contador público no fuera suficiente a juicio de la autoridad fiscal para conocer la situación del contribuyente, o si no se presentaron dentro de los plazos que establece el artículo 53-A del Código Fiscal de la Federación, "las autoridades fiscales podrán ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación". Por tanto, es inconcuso que no existe obligación derivada del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de dar a conocer al contribuyente el procedimiento por el que se requiere al contador público antes de emitir un crédito fiscal, porque el citado artículo 52-A, fracción I, sólo establece la obligación de exhibir la información o documentación requerida, lo que constituye un deber formal que no se traduce en una disminución patrimonial o afectación definitiva de la libertad, propiedades, posesiones o derechos del contribuyente".

Sumado a que también la Segunda Sección de la Sala Superior de este Tribunal Federal de Justicia Administrativa, se pronunció al respecto y concretamente, en el mismo sentido, como se constata de la tesis de jurisprudencia **VIII-J-2aS-15**, visible en el medio oficial de difusión de este Tribunal, específicamente en la Octava Época, Año II, N° seis, del mes de enero de dos mil diecisiete, página quince, que señala:

“REVISIÓN DEL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS DE LOS CONTRIBUYENTES FORMULADO POR CONTADOR PÚBLICO, Y REVISIÓN DE GABINETE DE LA DOCUMENTACIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES, PREVISTAS EN LAS FRACCIONES II Y IV DEL ARTÍCULO 42 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SON FACULTADES DE COMPROBACIÓN AUTÓNOMAS E INDEPENDIENTES ACORDE A LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 52-A DE ESE MISMO ORDENAMIENTO. (LEGISLACIÓN VIGENTE DURANTE 2008). Acorde a lo dispuesto por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales están facultadas para comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, responsables solidarios, y terceros con ellos relacionados, y en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales correspondientes; con este objeto la fracción II de este artículo faculta a dichas autoridades para requerir a tales sujetos la exhibición de información y documentación, tanto en su domicilio, establecimientos, o en el domicilio de las propias autoridades, siendo el caso que la fracción IV del precepto en análisis establece que las autoridades fiscales podrán revisar los dictámenes que, respecto de los estados financieros de los contribuyentes, sean elaborados por contador público autorizado. Ahora bien, la fracción I del artículo 52-A del Código dispone que en tratándose de la revisión del referido dictamen, las autoridades fiscales deberán requerir la información relativa a los mismos, en primer lugar, al contador público que lo elaboró, mientras que la fracción II de ese mismo precepto dispone que sólo en el caso de que la información proporcionada por el contador público no fuere suficiente para conocer la situación fiscal del contribuyente, entonces se podrá solicitar a éste la información y documentación pertinente. Por lo que, de la interpretación armónica del contenido normativo de ambos preceptos debe concluirse que la revisión del dictamen de estados financieros y la revisión de gabinete, son facultades de comprobación autónomas e independientes al encontrarse reguladas separadamente, y al ejecutarse de manera secuencial acorde a lo dispuesto por el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, pues en términos de este precepto es necesario que la autoridad fiscal haya considerado que la información y documentación proporcionada por el contador público relativa a la revisión del dictamen de estados financieros que elaboró, no es suficiente para conocer la situación fiscal del contribuyente, para que sea procedente requerir información o documentación complementaria directamente al contribuyente, y en esos términos estar en posibilidad de advertir plenamente su situación fiscal”.

SÉPTIMO. Continuando con el análisis de los planteamientos propuestos por la parte actora, se analiza ahora aquél enunciado como **“QUINTO”**, visible a partir de la foja 29 de autos, en donde refiere que habrá de declararse la nulidad de la resolución controvertida, pues aquella es el resultado de un procedimiento viciado de origen.

Refiere puntualmente que en la orden de visita domiciliaria requirió a su mandante diversa información, pero la autoridad fiscalizadora pasó por alto que si bien puede revisar la contabilidad de los contribuyentes, tal facultad no puede ser excesiva.

Es decir, no puede llegar al extremo de requerir información de las personas que integran el órgano de administración de aquella, pues esta no forma parte de la contabilidad que prevé el Código Fiscal de la Federación.

Sumado a que tampoco puede elaborar tales requerimientos de modo que se trate de información integrada de una manera específica y unilateralmente determinada por aquella.

En otras palabras, los artículos 42, 43, 44, 45 y 46 del Código Fiscal de la Federación, no facultan a la autoridad para requerir información en una forma específica o particular, sino únicamente a realizar una solicitud de documentación general, precisamente en aras de evitar actuaciones arbitrarias.

Y en el caso concreto, en la orden de visita que se analiza, el requerimiento de información efectuado por la autoridad se llevó a cabo bajo una multiplicidad de requisitos o formalidades por ella misma establecidos; esto es, con datos o requisitos que no se encuentran expresamente contemplados en las disposiciones legales.

La representación jurídica de las autoridades enjuiciadas, al momento de contestar la demanda, sostuvieron la legalidad de la resolución controvertida e indicaron que la misma se emitió conforme a derecho, por lo que deberá ser reconocida como tal.

Los suscritos Magistrados determinan que los argumentos en cuestión son **INFUNDADOS**, por lo siguiente.

En primer término es necesario imponerse del contenido de los artículos 42, primer párrafo, fracción II, y 48, primer párrafo, fracciones III y IV, del Código Fiscal de la Federación.

Preceptos que son del tenor siguiente:

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

(...)

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

(...).”

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

(...)

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

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

(...).”

Como se ve, el primero de ellos establece la facultad de las autoridades fiscales para comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios, terceros con ellos relacionados o asesores fiscales han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales.

Y por otra parte, el numeral 48 dispone la forma en que las personas requeridas habrán de presentar la contabilidad o la información solicitada por la autoridad fiscal.

En el caso particular, la fracción I, señala que los informes, libros o documentos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante.

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

Ahora, sobre esa misma base considerativa, debe tenerse presente que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido mediante jurisprudencia que el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones.

Esto con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias.

Por ello, el legislador no puede prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo.

El señalamiento previo cobra especial relevancia, pues dentro de tal criterio, el propio Tribunal Constitucional sostuvo que el carácter de general, impersonal y abstracta de una ley, no implica que el legislador tenga la obligación de definir cada vocablo o locución utilizado en las normas.

Esto pues el destinatario de la norma, atento a las actividades que desarrolla, por encontrarse inmerso en su ámbito pueda comprender el significado de las normas, incluso se reconoce la necesidad de que existan métodos de interpretación jurídica que definan su sentido y alcance, con motivo de las imprecisiones y oscuridad legales.

Entrando ahora al tema que nos ocupa, si bien las citadas porciones normativas del Código Fiscal de la Federación no establecen qué se debe entender por “*papeles de trabajo*”, tal situación no hace que el citado precepto imponga una carga indebida o una formalidad específica para proporcionar la información solicitada.

Lo anterior pues de conformidad con lo establecido en el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, esa norma no debe interpretarse de manera aislada, sino que debe acudir a la disposición reglamentaria y, en su caso, a las disposiciones de carácter general que emite el Servicio de Administración Tributaria.

Ahora bien, el preámbulo narrado cobra aún más relevancia para analizar el argumento de ilegalidad hecho valer por la accionante, en razón de que esta sostiene que el requerimiento de información contenido en la orden de visita domiciliaria **RDD00002/17**, le requirió la presentación de la contabilidad respectiva mediante integraciones especiales.

En ese sentido, debe reiterarse que de la interpretación conjunta y sistemática de los artículos 28 y 42 fracción II del Código Fiscal de la

Federación, 29, 30, 31 y 32 del abrogado Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el dos de abril de dos mil catorce así como 33 y 34 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del tres de abril del mismo año, la autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación, además de la facultad de requerir la contabilidad del contribuyente, entre los que comprenden los libros, sistemas, papeles de trabajo y registros contables, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, **también puede requerir informes, datos u otros documentos.**

Y lo anterior sin mayor limitante que el hecho de que tengan relación directa con el cumplimiento de sus obligaciones a revisar, conforme a los anteriores artículos.

No obstante lo anterior, **dentro de ello no quedan comprendidos los requerimientos de información y documentación a manera de integraciones especiales**, puesto que no forman parte de la contabilidad y tienen que elaborarse a petición de la autoridad fiscal de una forma específica.

Ello en virtud de que aun cuando pueden ser obtenidos de los datos, registros y documentos que se contienen en la contabilidad y que pueden ser requeridos para su revisión, lo cierto es que no puede obligarse a los contribuyentes que los elaboren, ya que en todo caso debe ser revisada por la autoridad en la forma en que se encuentra y determinar si la forma en que aparece satisface los requisitos de ley y si con ello, se acredita o no el legal cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes.

Expuesto lo anterior, nuevamente se tiene a la vista la orden de visita domiciliaria **RDD00002/17**, consultable dentro del expediente administrativo que aportaron las autoridades enjuiciadas al contestar la demanda y en particular el “**ACTA PARCIAL DE SOLICITUD DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN**”, en donde se requirió a la sociedad hoy enjuiciante, entre otros, los siguientes documentos:

- Si los depósitos corresponden a honorarios, se indique el nombre, razón o denominación social de la persona física o moral de quien recibió el pago,
- Si corresponde a arrendamiento, se indique el nombre, razón o denominación social y Registro Federal de Contribuyentes del arrendatario,
- Si provienen de dividendos, se indique el nombre, razón o denominación social y Registro Federal de Contribuyentes de la persona que los distribuyó,
- En relación con las facturas de venta, indique si el pago se realizó de contado o si es un anticipo de liquidación de facturas,

De manera general, la actuación de la autoridad fiscalizadora en el “**ACTA PARCIAL DE SOLICITUD DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN**”, fue requerir diversa información y documentación a la accionante para estar en aptitud de determinar el origen y procedencia de diversos depósitos observados en sus cuentas.

Es decir, **no se llevó a cabo un requerimiento de información o documentación mediante integraciones especiales**, sino que se requirió a la accionante que justificara la procedencia de los depósitos recibidos en sus cuentas y que si éstos derivaban de alguno de los rubros previos, debía presentar los papeles de trabajo que así lo justificaran.

Es por ello que cobra relevancia la primera explicación sobre los papeles de trabajo.

Esto pues el concepto o acepción del término “*papeles de trabajo*”, se contiene en la regla 2.8.1.16 “*De los papeles de trabajo y registro de asientos contables*” de la Resolución Miscelánea Fiscal respectiva, en donde se estatuyó lo siguiente:

2.8.1.16. Para los efectos del artículo 33, Apartado B, fracciones I y IV del Reglamento del CFF, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad estarán a lo siguiente:

I. Los papeles de trabajo relativos al cálculo de la deducción de inversiones, relacionándola con la documentación comprobatoria que permita identificar la fecha de adquisición del bien, su descripción, el monto original de la inversión, el porcentaje e importe de su deducción anual, son parte de la contabilidad.

II. El registro de los asientos contables a que refiere el artículo 33, Apartado B, fracción I del Reglamento del CFF, se podrá efectuar a más tardar el último día natural del mes siguiente, a la fecha en que se realizó la actividad u operación.

III. Cuando no se cuente con la información que permita identificar el medio de pago, se podrá incorporar en los registros la expresión “NA”, en lugar de señalar la forma de pago a que se refiere el artículo 33, Apartado B, fracciones III y XIII del Reglamento del CFF, sin especificar si fue de contado, a crédito, a plazos o en parcialidades, y el medio de pago o de extinción de dicha obligación, según corresponda. En los casos en que la fecha de emisión de los CFDI sea distinta a la realización de la póliza contable, el contribuyente podrá considerar como cumplida la obligación si la diferencia en días no es mayor al plazo previsto en la fracción II de la presente regla.”

De acuerdo con dicha regla, los “papeles de trabajo” **son aquellos documentos en los que se contienen registros o asientos contables que permiten a la autoridad fiscal 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, así como la relación de cada operación,** acto o actividad con los saldos que den como resultado las cifras finales de las cuentas; entre otras.

De modo que si la premisa de la autoridad es que está constatando el cumplimiento de las disposiciones fiscales que atañen a la sociedad actora y la observación respectiva versa específicamente sobre depósitos no identificados, **evidentemente podía solicitar a esta la documentación contable que se relacione con el asiento respectivo de tales documentos** y de ese modo, constatar el origen de aquellos.

Sin que por ese hecho pueda estimarse que se practicó un requerimiento de i documentación con integraciones especiales.

Esto pues -se insiste- tal situación ocurre únicamente cuando el requerimiento de información reúne formalidades especificadas; por ejemplo, que la documentación presentada necesariamente deba tener un inventario inicial, que precise de forma puntual ciertos datos y/o que los bienes consignados en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet ostenten una descripción particular del bien o inmueble en cuestión.

Es plenamente aplicable para ejemplificar lo que constituye un requerimiento de documentación a modo de integraciones especiales, el precedente IX-P-1aS-9⁵.

⁵ **ILEGAL EL REQUERIMIENTO DE LA CONTABILIDAD AL CONTRIBUYENTE EN FORMA DE INTEGRACIONES ESPECIALES.** De la interpretación conjunta y sistemática de los artículos 28 del Código Fiscal de la Federación, artículos 33 y 34 de su Reglamento, se tiene que la contabilidad se integra por todos aquellos documentos que el particular lleve de la manera en que sean de su utilidad, siempre y cuando cumplan con los requisitos exigidos por la ley. Por lo tanto, la autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación, debe limitarse a solicitar los documentos, datos e informes que conforman la contabilidad de la contribuyente de manera genérica, respetando los términos y forma en que esta la elabora, y no **solicitar que tales documentos, datos e informes le sean proporcionados a manera de integraciones específicas, de la forma concreta y particular en que la propia autoridad lo indique, como por ejemplo, requerir a la contribuyente que la documentación comprobatoria que amparen los pagos por servicios profesionales, fletes y/o pagos de auto transporte, arrendamiento de inmuebles, debiera de contener un inventario inicial, con los datos de importe enajenado o contratado en el ejercicio, salvamentos pendientes de realizar y pagar, por cada venta o compra, descripción del bien o inmueble, total de servicios, entre otros**; pues ello implica que el gobernado se vea en la necesidad de elaborar papeles de trabajo o integraciones especiales que no tenía, y que si bien pueden ser obtenidos a partir de los datos que se contienen en la contabilidad y que pueden ser revisados por la autoridad, estos no formaban parte de su contabilidad y tienen que elaborarse a petición de la autoridad de una forma específica. En consecuencia, al no estar expresamente regulado en la ley que la contribuyente elabore su contabilidad a manera de integraciones especiales, esta no puede ser solicitada por la autoridad fiscalizadora en esos términos, por no ser parte de la contabilidad de los contribuyentes.

Criterio emitido por la Primera Sección de la Sala Superior de este Tribunal Federal y que se puede consultar en la revista respectiva, específicamente en la Novena Época, Año I, N° cuatro, del mes de abril de dos mil veintidós, página cuatrocientos ochenta y cuatro.

Y en el caso concreto, tal supuesto no se surte, pues lo único que se requirió al contribuyente fue que refiriera expresamente el motivo que originó las transacciones no identificadas en su cuenta bancaria.

De modo que una vez indicado el mismo, se presentara la información contable que lo respalda, como por ejemplo, datos de los realizadores de aquellos depósitos y el sustento documental de estos últimos.

Siendo que esa documentación se traduce precisamente en los papeles de trabajo referidos, ante lo cual se evidencia que la orden de visita domiciliaria RDD00002/17, **no se trata de un requerimiento que imponga a la contribuyente una carga indebida o una formalidad específica para proporcionar la información solicitada**; pues ello constituye una solicitud por virtud de la cual se pidió la información y documentación relacionada con su contabilidad.

Y así, aquel requerimiento **no implica para la contribuyente que deba modificar su sistema de contabilidad o la forma en que realiza los asientos respectivos**.

Sino que únicamente implica la identificación de operaciones específicas, lo cual, como se expuso, no resulta ilegal.

Ello en el entendido de que el hecho que la autoridad fiscalizadora haya requerido al contribuyente visitado todos y cada uno de los documentos e información previamente descrita, **no se considera una carga adicional**, ya que la información solicitada por la autoridad, corresponde a elementos que deben encontrarse como parte de la contabilidad de la parte hoy actora.

Es plenamente aplicable por la idea que ahí se contiene, la tesis **I.10o.A.56 A (11a.)**, consultable en la Undécima Época de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro cuarenta y seis, del mes de febrero de dos mil veinticinco, Tomo III, Volumen uno, página seiscientos quince, que señala:

“PAPELES DE TRABAJO. EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN I, APARTADO A, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL NO DEFINIRLOS, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2020)”

Hechos: Se demandó la nulidad de la resolución determinante de un crédito fiscal por concepto de impuesto al valor agregado, su actualización, recargos y multa. El Tribunal Federal de Justicia Administrativa reconoció su validez, al estimar legal el requerimiento del papel de trabajo en el que integrara a detalle el monto de los pagos efectuados a sus proveedores residentes en el extranjero, a los que hubiera retenido dicho impuesto. En amparo directo se reclamó el artículo 28, fracción I, apartado A, del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2020, con el argumento de que no establece qué debe entenderse por papeles de trabajo, ni cómo deben integrarse o qué información deben contener, lo que contraviene su derecho a la legalidad.

Criterio jurídico: Este Tribunal Colegiado de Circuito determina que el artículo 28, fracción I, apartado A, del referido código, al no definir la expresión papeles de trabajo, no viola el principio de legalidad tributaria.

Justificación: La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que si bien es deseable que en las leyes no exista ambigüedad ni confusión, lo cierto es que no existe fundamento constitucional o legal que obligue al legislador a definir cada vocablo o locución utilizada en las leyes que expide. Conforme al artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, el precepto reclamado no debe interpretarse de manera aislada, sino que debe acudir a la norma reglamentaria y, en su caso, a las disposiciones de carácter general que emite el Servicio de Administración Tributaria. El artículo 33, apartado A, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación clarifica y especifica cuáles son los documentos que integran la contabilidad y su apartado B señala cómo deben ser los registros o asientos contables. La regla 2.8.1.16. "De los papeles de trabajo y registro de asientos contables", de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 2019, prevé que para los efectos señalados en el artículo 33, la documentación comprobatoria de las operaciones ahí mencionadas es parte de la contabilidad. **Por tanto, los papeles de trabajo son los documentos que contienen registros o asientos contables que permiten a la autoridad fiscal la identificación de cada operación, acto o actividad y sus características, adminiculadas con los folios asignados a los comprobantes fiscales o con la documentación comprobatoria, así como la relación de cada operación, acto o actividad con los saldos que den como resultado las cifras finales de las cuentas, entre otras.**

OCTAVO. Sobre la misma base considerativa, se atiende ahora el planteamiento del escrito inicial de demanda enunciado como “**SEXTO**”, el cual resulta localizable a partir de la foja 38 de autos.

Tal argumento se subdivide a su vez en diversos apartados, por lo que para una mejor comprensión de los conceptos analizados y de la ilegalidad de la resolución originalmente recurrida, es pertinente que cada uno de éstos se aborde en su propio Considerando.

Por lo tanto, en el presente se abordará aquél enunciado como “**INGRESOS ACUMULABLES POR DEPÓSITOS BANCARIOS NO SOPORTADOS CON DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA**”, a la par del diverso “**VALOR DE ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS A LA TASA DEL 16% POR DEPÓSITOS BANCARIOS NO ACLARADOS NI SOPORTADOS CON DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA EN CANTIDAD DE \$705,849.00**”.

Refiere la accionante que los apartados anteriores son ilegales, pues no se actualizó el supuesto contemplado por la fracción III, del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación; esto pues su mandante en todo momento proporcionó la documentación comprobatoria que aclara tales depósitos; ello pues la autoridad tuvo a la vista las declaraciones anuales y complementarias de su mandante, pólizas de ingresos y diario, cuentas contables de bancos y papeles de trabajo que sirvieron como base para la integración de las cifras consignadas,

En otras palabras, los depósitos observados cuentan con la documentación de registro contable con la que se acredita su origen y aplicación y que éstos corresponden al fondo de ahorro que se descuenta a los trabajadores de su nómina, mismo que forma parte de la documentación de su representada y que -insiste- fue presentada a la autoridad.

Sumado a que los depósitos en efectivo que aparecen en el registro contable de su mandante, se relacionan de manera clara y directa con todos los recibos de nómina presentados y por los que se constata la cantidad que se descuenta a sus trabajadores para constituir el fondo de ahorro.

Cantidad que es depositada en una cuenta de bancos especial y siendo que tales cantidades son el resultado del descuento de la nómina para fondo de ahorro, esa cantidad en efectivo a su vez se reintegra a otra cuenta de banco especial y posteriormente se envía a la diversa cuenta de cheques.

Siendo esa la razón por la que aparecen como depósitos en efectivo pero que se encuentran plenamente registrados y soportados con la documentación contable, incluidos los registros de nómina, lo que evidencia que no sólo se encuentra acreditado su origen, sino que no procede el supuesto contemplado en la fracción III, del artículo 59 del Código Fiscal de la Federación.

Máxime que en los recibos de nómina claramente aparece el concepto del fondo de ahorro y las cantidades descontadas, son claramente coincidentes con las depositadas posteriormente, lo cual se constata de la cuenta ***** “***** ** *****”, misma que adminiculada con las pólizas de cheques, váuchers, comprobantes de depósito, etcétera, acreditan fehacientemente el origen y procedencia de tales depósitos.

La representación jurídica de las autoridades, al contestar la demanda, sostuvieron la legalidad de la resolución controvertida e indicaron que la misma se emitió conforme a derecho, por lo que deberá ser reconocida como tal.

Los suscritos Magistrados coinciden en que el argumento de mérito es **FUNDADO** y suficiente para anular la resolución controvertida, por lo siguiente.

De conformidad con el artículo 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, en relación con el diverso 16 Constitucional, los actos administrativos que se deban notificar deberán entre otros requisitos, estar fundados y motivados.

De lo anterior debe entenderse la obligación impuesta a cargo de la autoridad de expresar las razones particulares, circunstancias especiales o causas inmediatas que determinaron la emisión de su resolución, debiendo contener también el señalamiento preciso de los preceptos jurídicos aplicables al caso concreto, por coincidir éste con las hipótesis normativas en ellas contenidas.

En otras palabras, la fundamentación se refiere a la cita obligada de los preceptos en que se basa la autoridad para emitir el acto de que se trata, mientras que la motivación consiste en el razonamiento contenido en el texto mismo del acto autoritario de molestia, según el cual, quien lo emitió llegó a la conclusión de que el acto concreto se ajusta exactamente a las prevenciones de determinados preceptos legales.

Es decir, motivar un acto es externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho que formuló la autoridad para establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal.

En los términos expuestos, para cumplir con el artículo 16 constitucional, no basta con que exista en el derecho positivo un precepto que pueda sustentar el acto de la autoridad, ni un motivo para que ésta actúe en consecuencia, sino que es indispensable que aquéllos se hagan saber al afectado en el mismo acto de molestia.

Al respecto se invoca nuevamente a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno a la definición de garantía de fundamentación y motivación, expuesta en la Jurisprudencia **J/32**, consultable Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo cincuenta y cuatro, de junio de mil novecientos noventa y dos, página cuarenta y nueve, de rubro: **“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN”**.

Señalado lo anterior, se tiene a la vista la resolución liquidatoria contenida en el oficio **203134402/11190/2018**, de veintidós de marzo de dos mil dieciocho, mediante la cual la Dirección General de Fiscalización de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México, liquidó a cargo de la actora un crédito fiscal en cantidad de **\$20'831,202.28**, por concepto de Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, actualizaciones, recargos y multas, por el ejercicio fiscal comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil catorce, además de un reparto adicional de utilidades en cantidad de **\$114,568.47**.

Dicha resolución obra en copia certificada dentro del expediente administrativo aportado por las autoridades al contestar la demanda y la cual goza de valor probatorio pleno, de conformidad con el artículo 46 fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Del contenido de la parte esencial de aquella, sobresale que se determinó que la sociedad hoy accionante omitió ingresos acumulables por depósitos bancarios no soportados con documentación comprobatoria en cantidad de **\$705,849.00**, en razón de que del análisis y valoración que al efecto realizó la autoridad fiscalizadora de las pruebas aportadas, estas resultaron insuficientes puesto que no basta sólo registrar tales depósitos en una cuenta y/o manifestarlos ante la autoridad.

En concreto, las pruebas que tuvo a la vista la autoridad fiscalizadora fueron:

- Póliza de registro
- Boucher de depósito
- Estado de cuenta
- Escrito de quince de enero de dos mil dieciocho

Y otro aspecto que se estima igualmente relevante, es que la autoridad fiscalizadora tuvo presente que la actora le manifestó que los depósitos observados fueron depositados por su trabajadores a cuenta de su caja de ahorro, los cuáles están registrados en la contabilidad bajo el número de cuenta “***** *****”.

Sin embargo, estimó que la actora fue omisa en aportar los documentos que acrediten el origen de dichos depósitos; ello en razón de que no demostró que trabajadores fueron los que depositaron los importes en efectivo, aunado a que tampoco demostró que esas cantidades ahorradas hubieren sido devueltas a los trabajadores.

Y por esa razón, se consideró la cantidad de \$705,849.00, como ingresos acumulables para efectos del Impuesto sobre la Renta así como el valor de actos o actividades para efectos del Impuesto al Valor Agregado.

Explicados los antecedentes de la resolución que se analiza, conviene ahora imponerse del contenido del artículo 59, primer párrafo, fracción III del Código Fiscal de la Federación vigente en dos mil catorce, mismo que señala lo 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.

Para los efectos de esta fracción, se considera que el contribuyente no registró en su contabilidad los depósitos en su cuenta bancaria cuando, estando obligado a llevarla, no la presente a la autoridad cuando ésta ejerza sus facultades de comprobación.

También se presumirá que los depósitos que se efectúen en un ejercicio fiscal, cuya suma sea superior a **\$1,285,670.00** en las cuentas bancarias de una persona que no está inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes o que no está obligada a llevar contabilidad, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

No se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior cuando, antes de que la autoridad inicie el ejercicio de sus facultades de comprobación, el contribuyente informe al Servicio de Administración Tributaria de los depósitos realizados, cubriendo todos los requisitos que dicho órgano desconcentrado establezca mediante reglas de carácter general.

(...)

De la parte de interés, se destaca 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.

Al igual que los depósitos que se efectúen en un ejercicio fiscal, cuya suma sea superior a **\$1,285,670.00** en las cuentas bancarias de una persona que no está inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes, o que no está obligada a llevar contabilidad.

Ahora bien, es igualmente importante exponer que el artículo 59 fracción III, del Código Fiscal de la Federación antes transcrito establece que los depósitos en las cuentas bancarias de los contribuyentes se presumirán como ingresos y valor de actos o actividades cuando no exista correspondencia entre la información de la cuenta y los registros de la contabilidad.

Sin embargo, tal dispositivo destaca que esta presunción admite prueba en contrario y su actualización exige la revisión tanto del registro contable como del soporte documental correspondiente.

Lo anterior es relevante, porque pone en evidencia la obligación no sólo de la autoridad fiscalizadora, sino de este propio Órgano Jurisdiccional de pronunciarse destacadamente sobre las pruebas aportadas para desvirtuar tal presunción.

Sostener lo contrario haría nugatorio el derecho del contribuyente dentro del especial sistema de la presunción, trastocando simultáneamente las garantías de legalidad y seguridad jurídica consagradas en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Es aplicable al respecto por la idea medular que ahí se contiene, la tesis con registro digital **II.3o.A.102 A (10a.)**, consultable en la Décima Época de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro cuatro, del mes de marzo de dos mil catorce, Tomo II, página mil novecientos tres, de rubro: **“PRESUNCIÓN DE INGRESOS. LA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EXIGE DE LAS AUTORIDADES TRIBUTARIAS Y DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, EL DEBER DE PRONUNCIARSE DESTACADAMENTE RESPECTO DE LAS PRUEBAS QUE OFREZCA EL CONTRIBUYENTE PARA JUSTIFICAR SUS REGISTROS CONTABLES EN RELACIÓN CON SUS DEPÓSITOS BANCARIOS, DADA LA NATURALEZA DEL SISTEMA RELATIVO”**.

Y sobre ese mismo sentido, es importante acotar que la presunción de ingresos, por depósitos bancarios, solo se desvirtúa con el asiento contable y su documentación comprobatoria.

Aspecto ampliamente abordado por nuestro más Alto Tribunal, concretamente en la tesis de jurisprudencia **2a./J. 56/2010**, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo xxxi, del mes de Mayo de dos mil diez, página ochocientos treinta y ocho, de rubro: **“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”**.

En esa tesitura, si la autoridad aplica la presunción porque a su juicio, el depósito bancario no está registrado o identificado, el contribuyente debe demostrar, durante la fiscalización o dentro del recurso de revocación, lo siguiente:

- a) el registro o identificación del depósito, en la contabilidad, y;
- b) el origen del depósito con la documentación comprobatoria del asiento contable.

Situación previa que también fue dilucidada ya vía criterio jurisprudencial, de la Segunda Sección de la Sala Superior de este Órgano Jurisdiccional, consultable con el número VIII-J-2aS-999⁶, en sesión de diez de marzo de dos mil veinte, consultable en la revista relativa, específicamente en la Octava Época, Año V, N° cuarenta y cinco, de los meses Abril-Agosto de dos mil veinte, página treinta y ocho.

Ya que se conocen las posturas de las partes, así como la mecánica y los fundamentos jurídicos que habrán de emplearse para dar solución a la presente causa contenciosa, conviene señalar que la actora acredita fehacientemente el registro contable y la documentación soporte relacionada con los depósitos bancarios no aclarados en la resolución originalmente recurrida, en cantidad de \$705,849.00.

⁶ **“DETERMINACIÓN PRESUNTIVA POR DEPÓSITOS BANCARIOS. NO SE DESVIRTÚA SI SOLO ES EXHIBIDA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA SIN REGISTRO CONTABLE** En términos del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, la contabilidad incluye lo siguiente: 1) Papeles de trabajo; 2) Registros, cuentas especiales, libros y registros sociales; 3) Equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros; 4) Máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, cuando se esté obligado a llevar dichas máquinas; 5) Comprobantes fiscales; 6) Sistemas y registros contables; y 7) Documentación comprobatoria de los asientos contables. De ahí que, y con base en la fracción III del artículo 59 de ese ordenamiento legal, la presunción de ingresos, por depósitos bancarios, solo se desvirtúa con el asiento contable y su documentación comprobatoria, tal como se desprende de la jurisprudencia 2a./J. 56/2010. De modo que, si la autoridad aplica la presunción, porque, a su juicio, el depósito bancario no está registrado o identificado, entonces, el contribuyente debe demostrar, durante la fiscalización o el recurso de revocación, lo siguiente: a) El registro o identificación del depósito, en la contabilidad; y b) El origen del depósito con la documentación comprobatoria del asiento contable. Por tal motivo, es insuficiente que el contribuyente se limite a exhibir documentación con la cual pretende demostrar su origen. Es decir, en este caso, la insuficiencia probatoria deriva de que la presunción fue aplicada, porque el depósito no está registrado o identificado en la contabilidad”.

Tal como lo narra la hoy accionante, la autoridad tuvo a la vista las declaraciones anuales y complementarias, pólizas de ingresos y diario, cuentas contables de bancos y papeles de trabajo que sirvieron como base para la integración de las cifras consignadas.

Y a partir de aquella documentación que este Órgano Jurisdiccional también tiene a la vista, por haber sido aportada dentro del expediente administrativo requerido a las autoridades enjuiciadas, **constata en primer términos, que los depósitos observados cuentan con la documentación de registro contable.**

Situación que incluso es reconocida expresamente por las autoridades enjuiciadas, al indicar que ciertamente tal registro se desprende de las propias pólizas de diario presentadas por la actora, por lo que sobre aquel aspecto no existe controversia alguna ni es necesario acreditar alguna cuestión adicional.

Y en el mismo sentido es importante precisar tal cuestión, pues **ésta avala el primero de los puntos que los contribuyentes deben presentar para desvirtuar una determinación presuntiva** realizada conforme al artículo 59 fracción III, del Código Fiscal de la Federación.

Es decir, **acreditar que las operaciones materia de los depósitos observados se encuentran registradas en la contabilidad.**

Así, es cierto que se encuentra satisfecho el primer requisito, sin embargo, también lo es que el mero registro contable no basta para desvirtuar la presunción advertida por la autoridad.

Situación que se razona puntualmente en el precedente controlado con el número de registro VIII-P-2aS-593⁷.

Ahora bien, sobre este segundo punto es importante también recalcar que la parte actora **no sólo acredita el registro contable** que se relaciona con los depósitos observados en cantidad de \$705,849.00, **sino que también aportó la documentación comprobatoria** que respalda aquel registro.

Esto pues las autoridades fiscalizadoras **coinciden también en el hecho de que fueron aportados durante el procedimiento de fiscalización:**

- a) Reporte de acumulados- nómina semanal (Semana 1 a 52), que a su vez comprende la catorce 1 a 26 y las mensualidades 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 y 12.
- b) Pólizas de cheques,
- c) Comprobantes de depósitos
- d) Comprobantes emitidos por el área de Recursos Humanos

A partir del análisis de aquellos documentos, los suscritos Magistrados determinan que existe correspondencia entre las cantidades registradas en dicha documentación, con aquella que fue observada por la autoridad -\$705,849.00-.

Esto pues la parte accionante expone con meridiana claridad, tanto en el procedimiento de fiscalización, como en el Recurso de Revocación, **que los depósitos observados corresponden al fondo de ahorro que se descuenta a los trabajadores de su nómina.**

⁷ Consultable en la Revista de este Tribunal Federal, en la Octava Época, Año V, N° cuarenta tres, del mes de febrero de dos mil veinte, de rubro: “**DETERMINACIÓN PRESUNTIVA POR DEPÓSITOS BANCARIOS. NO SE DESVIRTÚA SI SOLO ES EXHIBIDA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA SIN REGISTRO CONTABLE**”.



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

**PRIMERA SALA REGIONAL EN EL
ESTADO DE MÉXICO I**

EXPEDIENTE: 390/25-11-01-1

ACTOR: *** ***** ** ***



69 de 109

Y los suscritos Magistrados constatan ciertamente que los depósitos en efectivo que aparecen en el registro contable de la actora, se relacionan con los recibos de nómina presentados.

Lo anterior es relevante, pues derivado de aquella relación es posible constatar que la cantidad que la actora descuenta a sus trabajadores para constituir el fondo de ahorro, es la misma que posteriormente se deposita en su cuenta.

En particular, a través de los siguientes montos descontados a los trabajadores y posteriormente depositado en las cuentas por los siguientes montos:

- Marzo por la cantidad de \$202,700.00,
- Mayo por la cantidad de \$124,675.00,
- Junio por la cantidad de \$54,000.00
- Julio por la cantidad de \$5,805.00
- Agosto por la cantidad de \$28,449.00
- Septiembre por la cantidad de \$61,200.00
- Octubre por la cantidad de \$62,025.00
- Noviembre por la cantidad de \$6,495.00, y
- Diciembre por la cantidad de \$60,500.00

Cantidades que -se insiste- están plenamente referidas en las pólizas aportadas por la sociedad hoy actora y que sumadas entre sí, permiten identificar claramente la misma cantidad observada por la autoridad fiscalizadora en la resolución recurrida; esto es, \$705,849.00.

Y además, la mecánica para la obtención de dicha cantidad, coincide plenamente con la mecánica de trabajo implementada por la sociedad accionante, relativa a que aquellos montos son el resultado del descuento de la nómina para fondo de ahorro de los trabajadores y esa cantidad en efectivo a su vez se reintegra a otra cuenta de banco especial, para posteriormente ser enviada a la diversa cuenta de cheques.

Es por lo anterior que los suscritos Magistrados determinan que contrario a lo manifestado por las autoridades demandadas, sí quedó acreditado el origen de los depósitos observados, sumado a que de las operaciones que lo conforman, **se acredita no sólo el origen y procedencia, sino también el debido soporte y registro en la contabilidad correlativa.**

Elementos que resultan suficientes para demostrar que los depósitos observados no pueden carecer de los elementos que les atribuye la autoridad en la resolución originalmente recurrida, precisamente a partir de la valoración adminiculada de tales pruebas.

Mismas que, como ya se dijo, son aptas para dejar sin efectos la estimativa indirecta de ingresos efectuada por la autoridad conforme al artículo 59 fracción III, del Código Fiscal de la Federación.

Esto precisamente porque en aras de garantizar el derecho fundamental de seguridad jurídica previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, **debe considerarse que las documentales que exhibe el contribuyente para contrarrestar una determinación presuntiva de ingresos, únicamente deben cumplir los requisitos de la ley que regula el acto jurídico a que se refieren.**

Y en el caso, el material probatorio referido, es apto para acreditar que los depósitos advertidos, se encuentran registrados en su contabilidad, así como con el respaldo documental suficiente.

Se comparte como apoyo esencial por la idea que ahí se contiene, la tesis **XX.A.1 A (10a.)**, consultable en la Décima Época de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro cincuenta y cinco, del mes de junio de dos mil dieciocho, Tomo IV, página tres mil cuarenta y tres, que señala:

“DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE INGRESOS PREVISTA EN EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. LAS DOCUMENTALES QUE EXHIBA EL CONTRIBUYENTE PARA DESVIRTUARLA, ÚNICAMENTE DEBEN CUMPLIR CON LOS REQUISITOS DE LA LEY QUE REGULA EL ACTO JURÍDICO A QUE SE REFIEREN, SIN QUE DEBAN SER DE FECHA CIERTA. La estimativa indirecta de ingresos establecida en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, es una presunción que admite prueba en contrario, lo cual permite al contribuyente desvirtuarla cuando soporta documentalmente en su contabilidad el registro de los depósitos bancarios correspondientes; sin embargo, la legislación fiscal no establece como condición de efectividad que esa documentación comprobatoria sea de fecha cierta. Por tanto, en aras de garantizar el derecho fundamental de seguridad jurídica previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe considerarse que las documentales que exhibe el contribuyente para contrarrestar una determinación presuntiva de ingresos, únicamente deben cumplir los requisitos de la ley que regula el acto jurídico a que se refieren, sin que deban satisfacer la condición señalada”.

Sin que obste tampoco que las autoridades enjuiciadas, al momento de contestar la demanda, sostengan que no existe evidencia de que la parte actora procedió a enterar aquella caja de ahorro a sus trabajadores, que no se desprende quienes fueron los trabajadores que realizaron tales depósitos e incluso llega al extremo de cuestionar la relación laboral existente entre éstos y la sociedad hoy actora.

Sobre ese respecto, es necesario enunciar primero que tales manifestaciones no pueden ser consideradas, pues admitirlas a trámite y/o considerarlas como elementos aptos para justificar la legalidad de la resolución controvertida, sería tanto como hacer permisible en favor de las autoridades, que mejoraran la fundamentación y motivación del acto al momento de contestar la demanda.

Situación que incluso no es permisible por el propio artículo 19, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Pero sobre todo, porque el hecho de permitir que aquellas manifestaciones sean el eje central de la motivación de la autoridad para considerar que no se desvirtuó la determinación estimativa de ingresos, sería tanto como asumir que la materialidad de las operaciones respectivas es un requisito indispensable para desvirtuar tal determinación presunta.

Y en el caso, este Órgano Jurisdiccional comparte el criterio relativo a que la determinación presuntiva **tiene lugar sólo cuando se actualice alguno de los supuestos establecidos en el artículo 59 fracción III, del Código Fiscal de la Federación**, esto es, que la actora no hubiere registrado los depósitos respectivos en su contabilidad y/o que no cuenta con la documentación soporte de aquellos.

Por lo que, como se ha expuesto a lo largo de este fallo, en los casos de 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.

Es decir, debe exhibir -como ocurre- el soporte documental que ampare o justifique el depósito bancario y del cual se advierta que no se trata de un ingreso acumulable.

Por tanto, la estimativa de ingresos prevista en el citado artículo 59, **no puede descansar en el razonamiento relativo a que no se demuestra que las operaciones que dieron origen a dichos depósitos no se realizaron en el mundo fáctico**, como lo pretende la autoridad fiscalizadora con tales manifestaciones.

Es aplicable de manera sustancial y por el criterio que ahí se contiene, la tesis IX-CASE-REF-4, consultable en la Revista de este Tribunal Federal, específicamente en la Novena Época, Año III, N° veintinueve, del mes de mayo de dos mil veinticuatro, página doscientos cuarenta.

Criterio que expone esencialmente lo siguiente:

“ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NO ESTABLECE COMO SUPUESTO PARA LA PROCEDENCIA DE LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE INGRESOS, RESPECTO DE LOS DEPÓSITOS EN LAS CUENTAS BANCARIAS DE LOS CONTRIBUYENTES, LA FALTA DE MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES QUE DIERON ORIGEN A DICHOS DEPÓSITOS. En primer lugar, es menester señalar que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria con la que resolvió la contradicción de tesis **237/2014**, sostuvo que a las autoridades fiscales, para el debido ejercicio de sus facultades, el Código Fiscal de la Federación, les otorga la posibilidad de hacer uso de la institución jurídica de la “presunción”. En ese sentido, del contenido de lo dispuesto por el artículo 59, primer párrafo, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se advierte que las autoridades fiscales presumirán como ingresos, 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, siempre que se actualice alguno de los supuestos establecidos en dicho artículo, entre los que se encuentra el consistente en los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que se efectúen en un ejercicio fiscal, cuya suma sea superior a **\$1,579,000.00**, que no está obligada a llevar contabilidad, son ingresos por los que se deben pagar contribuciones. En segundo lugar, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la contradicción de tesis **39/2010**, sostuvo 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. En esa línea argumentativa, de acuerdo con la jurisprudencia **VII-J-1aS-76**, de rubro: **“DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE INGRESO. CORRESPONDE AL CONTRIBUYENTE LA CARGA DE PROBAR QUE LOS DEPÓSITOS EN SUS CUENTAS BANCARIAS NO SON INGRESOS POR LOS QUE DEBA PAGAR CONTRIBUCIONES”**, emitida por la Primera Sección de la Sala Superior de este Órgano Jurisdiccional, en los casos de 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, esto es, debe exhibir el soporte documental que ampare o justifique el depósito bancario y del cual se advierta que no se trata de un ingreso acumulable. Así, tenemos que la estimativa de ingresos prevista en el artículo 59 en análisis, se actualiza cuando el contribuyente no sustenta documentalmente en su contabilidad el registro de los depósitos bancarios, no así cuando éste no demuestra que las operaciones que dieron origen a dichos depósitos no se realizaron en el mundo fáctico, o se llevarán a cabo por parte del contribuyente. Conforme a lo expuesto, tenemos que el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, vigente para el ejercicio fiscal 2018, no impone como obligación a los contribuyentes para desvirtuar la presunción de ingresos que en su caso, determine la autoridad fiscalizada en el ejercicio de sus facultades de comprobación, el acreditamiento de la materialidad de las operaciones que dieron origen a dichos depósitos. Dicho de otra manera, el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, no establece como supuesto para la procedencia de la determinación presuntiva de ingresos, respecto de los depósitos en las cuentas bancarias de los contribuyentes, la falta de materialidad de las operaciones que dieron origen a dichos depósitos”.

Por lo anterior, no puede sino concluirse que la resolución originalmente recurrida contraviene lo dispuesto por el artículo 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

Y con ello actualiza la causal de nulidad establecida en el artículo 51, fracción IV, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, únicamente en los rubros relacionados con la determinación materia de los depósitos observados en cantidad de \$705,849.00.

Por lo que se declara la nulidad de aquella, conforme lo dispuesto en la fracción II del artículo 52 del citado ordenamiento legal.

Declaratoria de nulidad que invariablemente debe hacerse extensiva a la diversa resolución contenida en el oficio con número 20700006030003T/2689/24, emitida el seis de noviembre de dos mil veinticuatro, pues en esta, de manera ilegal se confirmó el contenido de la determinación reseñada en el párrafo que antecede.

Sirve como apoyo para reforzar la conclusión anterior, a partir de las consideraciones jurídicos que ahí se abordan, la tesis V-TASR-XXVI-1202, consultable en la Revista de este Tribunal, relativa a la Quinta Época, Año IV, N° cuarenta y cuatro, de agosto de dos mil cuatro, de rubro: **“RESOLUCIÓN AL RECURSO DE INCONFORMIDAD Y RESOLUCIÓN RECURRIDA. PROCEDE DECLARAR LA NULIDAD DE AMBAS CUANDO SE ALEGÓ LA CARENCIA DE FIRMA AUTÓGRAFA DE LA RESOLUCIÓN RECURRIDA”**.

NOVENO. De la misma manera, se continúa con el planteamiento del escrito inicial de demanda enunciado como **“SEXTO”**, pero ahora con el subapartado denominado **“II. DEDUCCIONES DUPLICADAS”**.

Establece que la autoridad fiscalizadora señala que en el apartado denominado **“DEDUCCIONES AUTORIZADAS, OBSERVADAS POR DOBLE DEDUCCIÓN”**, en cantidad de \$479,726.30, que no se aprecia la doble deducción reclamada, pues si bien existen dos cuentas, una de ellas corresponde a previsiones y la otra al gasto definitivo.

Pero ello no da lugar a que se realice una doble deducción, pues su representada sólo declaró y dio efectos fiscales a la cuenta de gastos y no así a la de previsión, pues si bien existen registros contables duplicados, ésta se encuentra obligada a proporcionar los elementos de convicción con los que demuestre la veracidad de las afirmaciones planteadas.

En otras palabras, la actora aduce sustancialmente que deviene ilegal el capítulo de **“DEDUCCIONES E IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ACREDITABLE IMPROCEDENTE”**, en razón de que la autoridad señala que en el renglón **“DEDUCCIONES AUTORIZADAS OBSERVADAS POR DOBLE DEDUCCIÓN, EN CANTIDAD DE \$479,726.30,”**, la contribuyente sólo declaró y dio efectos fiscales a la cuenta de gastos, no así a la de previsión.

Esto pues el hecho de que esté registrada una cuenta de previsión y otra de gasto definitivo, no implica darle un doble efecto fiscal, pues lo que la normatividad exige es que se reste una vez y esto es lo que aconteció, pues se cumplió con estar registradas ambas -deducciones- pero sólo se restó una vez la cuenta de gasto definitivo, sin violar el artículo 27 fracción IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Sumado a que su contraparte no demuestra haber probado la relación del posible doble efecto fiscal que señala, pues de ser así, la autoridad en ejercicio de sus facultades, habría señalado en que momento y en que monto la base gravable de su mandante se vio impactada por una doble deducción.

En conclusión, sostiene que no es ilegal que exista un doble registro si sólo se restó en una ocasión, siendo que las previsiones no son materia de deducción fiscal.

Y por identidad de razón, dada la estrecha relación existente, se atiende el apartado **“DEDUCCIÓN POR CONCEPTO DE CAFÉ PRESUNTAMENTE DUPLICADO”**, en el que refiere que su contraparte señala que la cantidad de **\$3,024.04**, se encuentra registrada dos veces en contabilidad.

Sumado que lo aducido no existe la supuesta deducción aplicada por haber sido subsanada por una nota de crédito.

En concreto, expone que la resolución recurrida carece de sustento, pues si bien se realizó un doble registro y se dio de alta doblemente la factura **F0 4130**, también el doble registro se subsanó con la nota de crédito interna *SAP 172*, por concepto de duplicidad.

Nota de crédito que la autoridad no niega ni refuta, y por lo tanto, queda en evidencia que esta última canceló el registro de la factura **F0 4130**, por lo que quedó contable y fiscalmente sin efectos, lo cual no requiere de una descripción pormenorizada de su metodología y eficacia.

Esto pues contrario al dicho de la autoridad, es del dominio público y de las más elemental técnica contable y mercantil que la nota de crédito se emite con la intención de dejar sin efectos un registro contable que resulta incorrecto, sin que ello amerite mayor aclaración o descripción de su metodología, implementación y finalidad, ya que inclusive actualmente con la nueva estructura de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet, las nota de crédito son Comprobantes Fiscales Digitales por Internet complementarios de egresos que permiten corregir el documento original y con ello se deja sin efectos el registro incorrecto.

Por último, se analiza también el apartado denominado **“IV. DEDUCCIONES AUTORIZADAS OBSERVADAS POR DOBLE DEDUCCIÓN POR CONCEPTO DE RENTA DE EQUIPO DE TRANSPORTE”**, en el que la accionante refiere que el monto deducido por **\$8,131.83**, de la cuenta contable de gastos de *“venta”*, subcuenta *“arrendamiento de equipo de transporte”*, presenta el mismo tema; a saber, que el doble registro no implica que se haya realizado una deducción duplicada.

Ello puesto que la provisión fue desestimada y cancelada la haberse emitido notas de crédito internas por la supuesta duplicidad de registro contable y fiscalmente sin efectos.

En particular, en efecto se dieron de alta contablemente en forma duplicada la factura *DG/C5/IF6*, del proveedor ***** , por un importe de \$7,972.27, sin embargo, el registro duplicado en contabilidad se corrigió contablemente con la nota de crédito interna *SAP 0255*, bajo el concepto de duplicidad, cancelando el registro duplicado y no teniendo así ningún efecto contable ni fiscal la referida deducción.

La representación jurídica de las autoridades enjuiciadas, al contestar la demanda, sostuvieron la legalidad de la resolución controvertida e indicaron que la misma se emitió conforme a derecho.

Los suscritos Magistrados consideran que los argumentos propuestos son **FUNDADOS**, por lo siguiente.

Se tiene a la vista nuevamente la resolución originalmente recurrida, que forma parte del expediente administrativo ofrecido por la autoridad al contestar la demanda, y de la cual se aprecia que en la foja 26 de esta, consta la motivación de la autoridad para concluir que la actora dedujo indebidamente la cantidad de \$479,726.30, por corresponder a operaciones con registro duplicado.

Que dichas deducciones duplicadas se integran de la siguiente forma:

CONCEPTO	IMPORTE
AYUDA DE ÚTILES ESCOLARES	\$118,058.00
CAFÉ	\$3,020.04
RENTA DE EQUIPO DE TRANSPORTE	\$8,131.83
ÚTILES ESCOLARES	\$26,021.80
PRIMA VACACIONAL	\$324,494.63
TOTAL	\$479,726.30

Como puede constatarse de lo anterior, la autoridad engloba las cantidades que a su parecer, la accionante dedujo indebidamente por corresponder a un registro duplicado.

Y justifica la conclusión previa en el artículo siguiente de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

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

(...)

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

(...)

Conforme al referido precepto, mismo que -como se dijo- constituye el eje rector de la fundamentación de la autoridad para concluir que la actora dedujo indebidamente la cantidad de \$479,726.30, por corresponder a operaciones con registro duplicado, únicamente señala que las deducciones autorizadas en ese Título, deberán **estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.**

En el caso concreto, **en ninguna parte de la resolución originalmente recurrida,** la autoridad acredita que aquellas deducciones, es decir, las plasmadas en el cuadro comparativo, **hubieran sido restadas en más de una ocasión.**

Sino que el motivo esencial que llevo a esta a considerarlas como deducciones duplicadas, fue que **al haber sido registradas dos veces, las mismas resultan improcedentes para su deducción** en la determinación del Impuesto sobre la Renta.

Como puede advertirse con meridiana claridad, el precepto legal que invoca **no contempla que la deducción correlativa pueda ser rechazada por estar registrada en dos ocasiones**, sino que el supuesto específico que prevé la improcedencia de la deducción, **se ciñe específicamente a que se hubiera restado en dos ocasiones**.

Y en el caso, sobre las cantidades advertidas por los montos de \$118,058.00, \$3,020.04, \$8,131.83, \$26,021.80 y \$324,494.63, **en ningún momento se acredita que éstas hubieran sido restadas en dos ocasiones**, sino que únicamente fueron doblemente registradas, pero -como se vio- ello no constituye un motivo para el rechazo de aquella.

Sumado al hecho de que la parte accionante acredita que **tampoco puede estimarse que los conceptos materia de las facturas F0 4130 y DGIC5IF6**, se hubieren restado en dos ocasiones.

Esto puesto que **la actora acredita también que una de esas operaciones fue cancelada**.

Es decir, que subsanó aquella irregularidad con las notas de crédito internas SAP 172 -por concepto de duplicidad- y SAP 0255, bajo el concepto de duplicidad, por lo que una de éstas **no tuvo ningún efecto contable ni fiscal**.

Por lo que ocurre exactamente lo mismo, no puede estimarse que aquellas facturas se hubieran restado en dos ocasiones, cuando existe constancia documental en autos, que además no es objetada por la autoridad, en el sentido de que una de esas operaciones fue cancelada y dejó de producir efectos fiscales y contables.

Por lo que no puede considerarse que la sociedad accionante se situó en el supuesto previsto por la autoridad y en esa tesitura, deviene ilegal el rechazo de aquellas deducciones.

Es aplicable para justificar la mecánica de resolución y la interpretación que al efecto debe aplicarse sobre el artículo 27, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta -que regula el aspecto de las deducciones- la tesis de jurisprudencia **1a./J. 205/2023 (11a.)**, consultable en la Undécima Época de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro treinta y dos, del mes de diciembre de dos mil veintitrés, Tomo II, página mil doscientos sesenta y uno, que señala:

“DEDUCCIONES FISCALES. METODOLOGÍA PARA EL EXAMEN DE LA RAZONABILIDAD DE SUS REGULACIONES ESTABLECIDAS EN LA LEY”

Hechos: La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2021 disponía la procedencia de la deducción de los créditos incobrables ante su prescripción o, bien, ante su imposibilidad práctica de cobro, que en créditos superiores a treinta mil unidades de inversión, se acreditaba con la sola presentación de la demanda ante la autoridad judicial o el inicio del procedimiento arbitral. A partir del 1o. de enero de 2022, el artículo 27, fracción XV, inciso b), de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone como requisito para deducir créditos incobrables superiores a treinta mil unidades de inversión con una notoria imposibilidad práctica de cobro, el obtener una resolución definitiva emitida por la autoridad competente, con la que se demuestre haber agotado las gestiones de cobro o, en su caso, que fue imposible la ejecución de la resolución favorable. Con motivo de esa reforma, una empresa promovió un juicio de amparo indirecto que un Juzgado de Distrito resolvió como improcedente por falta de afectación a la empresa. Un Tribunal Colegiado superó el aspecto de procedencia y remitió el asunto a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Criterio jurídico: El estudio de las regulaciones a las deducciones implica el análisis entre las finalidades que persigue el sistema tributario a través de las normas que lo delimitan y los derechos de las personas contribuyentes, por lo que es factible el uso del examen de razonabilidad a partir de tres pasos: I. Determinar si la finalidad es legítima, objetiva y constitucionalmente correcta; II. Examinar la razonabilidad de la medida, esto es, que exista una relación de índole instrumental entre los medios utilizados y el fin pretendido; III. Valorar que se cumpla con una relación proporcional entre los medios y los fines con el objeto de determinar si en aras de un propósito válido no se afectan de manera innecesaria o excesiva otros bienes o derechos.

Justificación: Con motivo del principio de separación de poderes, el legislador cuenta con libertad configurativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, por lo que la intensidad del escrutinio constitucional es flexible o laxo cuando se examina la modulación impuesta para la procedencia de deducciones fiscales. La intensidad de su control se limita a verificar que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida, así como corroborar que el medio elegido tenga correspondencia con el fin perseguido sin que afecte desproporcionadamente el derecho a contribuir acorde con los principios de justicia fiscal contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por lo anterior, no puede sino concluirse que la resolución originalmente recurrida contraviene lo dispuesto por el artículo 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

Y con ello actualiza la causal de nulidad establecida en el artículo 51, fracción IV, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, únicamente en el rubro relacionado con el rechazo de las deducciones en cantidad de \$479,726.30.

DÉCIMO. Señalado lo anterior, se continúa con el planteamiento del escrito inicial de demanda enunciado como “SEXTO”, pero ahora con el subapartado denominado “V. AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN SIN SALDO PROMEDIO ANUAL”, visible a partir de la foja 52 de autos.

Tal argumento se endereza en que es procedente la deducción efectuada en cantidad de **\$2’264,229.00**, por concepto de ajuste anual por inflación deducible sin saldo promedio anual.

Refiere que no se presentaron balanzas distintas como lo afirma la autoridad ahora enjuiciada, puesto que: **1)** una presenta los movimientos de deber y haber y por otro lado, la otra: **2)** saldos finales, siendo los resultados idénticos.

Acota que el razonamiento de la autoridad fiscalizadora y emisora de la resolución liquidatoria deviene por demás ilegal, puesto que la motivación de esta descansa sustancialmente en una apreciación incorrecta al afirmar que el cálculo partió de considerar dos balanzas de comprobación diferentes, cuando en la especie se trata de la misma.

Sostiene que la autoridad refirió que: “conoció que su mandante dedujo un ajuste anual en cantidad \$2’546,229.00, sin embargo según las balanzas proporcionadas, los saldos manifestados son en rojo, resultando en consecuencia saldos promedio en números rojos tanto en créditos como en deudas, por lo que se determina improcedente el ajuste anual por inflación manifestado en la declaración anual, en el apartado CONCILIACIÓN ENTRE RESULTADO CONTABLE Y FISCAL, en el renglón AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN DEDUCIBLE, en cantidad \$2’546,229.00. por no contar con los saldos para su cálculo”.

Sin embargo, tal aseveración resulta incorrecta, pues si bien afirma que existen diversas balanzas de comprobación con saldos y cifras diversas e incongruentes y que se tratan de balanzas diferentes a las proporcionadas al inicio de la visita domiciliaria, ello resulta contrario a los principios de fundamentación y motivación que contemplan los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Esto en razón de que contrario a su dicho, las referidas balanzas no son diferentes ni incongruentes, ni se hacen constar cifras diversas, sino que lo que en realidad sucede y no fue apreciado por la autoridad es que en la balanza originalmente presentada aparecen las cifras de deudas y créditos en números negros y rojos.

Y en la balanza posterior, tal balanza refleja los saldos que resultan de la operación resultante de sumar y restar los números rojos contra los números negros, de tal suerte que al presentar los saldos resultantes de dicha operación, da como resultado una balanza igual a la originalmente presentada, pero con cifras finales.

Cifras que sólo son el resultado de efectuar la operación de sumar y restar cada crédito con número rojo o negro, sin que se encuentren así dos balanzas diferentes, pues ambas son iguales y reflejan idénticos resultados.

La representación jurídica de las autoridades enjuiciadas, al momento de dar contestación a la demanda, sostuvieron la legalidad de la resolución originalmente controvertida e indicaron que la misma se emitió conforme a derecho, por lo que deberá ser reconocida como tal.

Para los suscritos Magistrados, los argumentos propuestos son **INFUNDADOS**, en razón de lo siguiente.

Se tiene a la vista nuevamente la resolución contenida en el oficio **203134402/11190/2018**, emitida el veintidós de marzo de dos mil dieciocho, por la Dirección General de Fiscalización de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México, en donde se determinó a cargo de la sociedad hoy actora un crédito fiscal en cantidad de **\$20'831,202.28**, por concepto de Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, actualizaciones, recargos y multas, por el ejercicio fiscal comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil catorce, además de un reparto adicional de utilidades en cantidad de **\$114,568.47**.

Del contenido esencial de aquella y en específico del apartado visible a foja 38 de la misma, se puede advertir que la revisión practicada a la declaración anual normal del ejercicio dos mil catorce, así como a las declaraciones de pagos provisionales del Impuesto sobre la Renta, retenciones del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, así como a las declaraciones de pagos mensuales definitivos para efectos de este último y a las balanzas de comprobación, pólizas de egresos, cheque, diario, estados de cuenta bancarios, conoció que la hoy actora dedujo un ajuste anual en cantidad de **\$2'546,229.00**.

Sin embargo, según las balanzas proporcionadas por la hoy actora, los saldos manifestados son en rojo, resultando en consecuencia

saldos promedio en números rojos, tanto en créditos como en deudas, por lo que se determinó improcedente el ajuste anual por inflación manifestado en la citada declaración, en cantidad de **\$2'546,229.00**.

Esto -se insiste- al no contar con los saldos para su cálculo.

Ahora bien, tal como se narró, la parte accionante sostuvo en esencia que es procedente la deducción efectuada en cantidad de \$2'264,229.00, dado que no se presentaron balanzas distintas, en razón de que: **1)** una presenta los movimientos de deber y haber y por otro lado, la otra: **2)** saldos finales, siendo los resultados idénticos.

De modo que propone que el razonamiento de la autoridad es ilegal, pues la motivación de esta descansa en una apreciación incorrecta al afirmar que el cálculo partió de considerar dos balanzas de comprobación diferentes, cuando en la especie se trata de la misma.

No obstante, la parte actora pasa por alto que la apreciación efectuada por la autoridad, deriva específicamente de la documentación que esta misma le presentó.

Es decir, de las propias balanzas de comprobación que ésta presentó durante el procedimiento de fiscalización correlativo, por lo que aquellas debían ser valoradas por la autoridad en los términos en que le fueron presentadas.

En otras palabras, la autoridad fiscal de circunstanciar el origen de los ingresos que le sirvieron de base para realizar una determinación de créditos fiscales, sólo opera, por excepción, cuando detecta que existe alguna imprecisión entre los asientos contables y las operaciones realmente efectuadas, lo cual la obliga a indicarlo así, con la motivación exhaustiva correspondiente, para que el contribuyente pueda aclarar o corregir la presunta inconsistencia.

En cambio, es innecesario que cumpla con esa exigencia formal, cuando considere correctos los datos tomados de los registros

contables proporcionados por el contribuyente con motivo del ejercicio de facultades de comprobación, como ocurre en el caso concreto.

De modo que esta razona que de la revisión practicada a la declaración anual normal del ejercicio dos mil catorce y a las declaraciones de pagos provisionales del Impuesto sobre la Renta, retenciones del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, así como a las declaraciones de pagos mensuales definitivos para efectos de este último y a las balanzas de comprobación, pólizas de egresos, cheque, diario, estados de cuenta bancarios, conoció que la hoy actora dedujo un ajuste anual en cantidad de \$2'546,229.00.

Es decir, dado que tal información le fue expresamente proporcionada por la sociedad hoy actora y siendo que la determinación del ajuste anual por inflación -como se desprende del artículo 44, de la Ley del Impuesto sobre la Renta- tiene como finalidad medir el impacto de la inflación en las deudas y créditos que tuvieran los contribuyentes, **si la autoridad parte de los propios importes declarados por el particular** y este último afirma que la cantidad que declaró es diversa o en todo caso, que debe interpretarse de manera diferente, corresponde a este acreditar tal situación.

En concreto, no sólo que no se presentaron balanzas distintas, sino que los saldos y cifras no son diversas e incongruentes.

Ello pues la manifestación que refiere, en el sentido de que la balanza posterior refleja los saldos que resultan de la operación resultante de sumar y restar los números rojos contra los números negros, lo cual da como resultado una balanza igual a la originalmente presentada, pero con

cifras finales, es una cuestión que necesariamente debió acreditar y no limitarse a manifestar tal situación de manera aislada.

Es decir, se trata de un aspecto enteramente contable, relacionado con la identificación de las balanzas que presentan movimientos de deber y haber y saldos finales y diversas operaciones que permiten conocer los resultados finales de esta última, por lo que la actora debió acreditar fehacientemente tal situación.

Por ejemplo, mediante el desahogo de la prueba pericial contable, o por lo menos mediante la identificación puntual del tipo de balanza, fecha e identificación y la forma en que habría de cotejarse con la otra, para que esta Sala estuviera en aptitud de realizar el cálculo relativo y apreciar si efectivamente se puede apreciar un ajuste anual por inflación en cantidad de \$2'546,229.00.

Pero lo que no resulta permisible es que la accionante únicamente señale, sin sustento alguno, que deviene ilegal el motivo y fundamento que la autoridad efectuó para arribar a tal conclusión, pues -se insiste- ello partió de la propia documentación que le fue presentada durante el procedimiento de fiscalización.

Y por tanto, si no se demuestra de manera puntual y objetiva el argumento de la accionante, es evidente que esta Sala no tiene elementos para considerar que efectivamente exista un ajuste anual por inflación que debió ser considerado en términos diversos por la autoridad fiscalizadora en la resolución liquidatoria.

Sin que obste que la actora presentó en sede administrativa nueva información y documentación relacionada con los papeles de trabajo del ajuste anual por inflación, pues la autoridad continuó cuestionando tales cálculos, al estimar que éstos resultaban contradictorios, por lo que invariablemente correspondía a la parte actora, acreditar -como ya se dijo- mediante la prueba correspondiente, que efectivamente existía un ajuste anual por inflación susceptible de deducirse.

Por lo que al no hacerse así, evidentemente la autoridad partió de las propias probanzas que le fueron ofrecidas y si de éstas no es posible constatar ni el importe pretendido para deducir -\$2'546,229.00- ni el procedimiento indicado por la parte actora, no puede sino decretarse la legalidad de la resolución controvertida, en ese rubro específico.

Es aplicable al respecto la tesis siguiente:

IX-CASR-CEIV-20

“AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN. ELEMENTOS EMPLEADOS PARA EL SALDO PROMEDIO ANUAL DE DEUDAS, CORRESPONDE AL ACTOR ACREDITAR POR QUÉ NO DEBEN SER UTILIZADOS PARA SU DETERMINACIÓN, SI LA INFORMACIÓN SE OBTUVO DE SUS PAPELES DE TRABAJO. La determinación del ajuste anual por inflación, como se desprende del artículo 44, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tiene como finalidad medir el impacto de la inflación en las deudas y créditos que tuvieran los contribuyentes, y respecto del primero de los conceptos son impuestos, participación en las utilidades de la empresa y sueldos, todos pendientes de pago, por lo que se pueden considerar obligaciones en numerario pendiente de cumplimiento, que es su característica principal para considerarse en el saldo promedio anual de deudas. En ese sentido, si la autoridad únicamente modifica los importes de los conceptos utilizados por el particular para efectos de la determinación de los saldos promedios anuales de deudas, como son, impuestos por pagar, sueldos por pagar, participación en las utilidades de la empresa por pagar, entre otros, al derivar éstos elementos de los datos proporcionados por la contribuyente con motivo del ejercicio de facultades de comprobación, correspondía a ésta desvirtuar porqué dichos elementos no debían considerarse, siendo insuficiente que se pretendan controvertir sin justificar el motivo y fundamento para que la autoridad no procediera a utilizar la información que se obtuvo de la propia contabilidad del contribuyente”.

R.T.F.J.A. Novena Época. Año IV. No. 37. Enero 2025. p. 321

DÉCIMO PRIMERO. Señalado lo anterior, se continúa con el planteamiento del escrito inicial de demanda enunciado como “SEXTO”, pero ahora con el subapartado denominado “VI. COSTO DE VENTAS SIN REQUISITOS FISCALES”, visible a partir de la foja 54 de autos.

En esta, la accionante aduce que las consideraciones vertidas por la autoridad enjuiciada en la resolución recurrida son ilegales, al partir de

premisas incorrectas, pues en una parte afirma que las compras fueron deducidas indebidamente en cantidad de **\$2'895,161.00**, pero omite considerar que las compras ya no son deducibles como tal desde el año dos mil catorce.

Ello pues la deducción simétricamente, al realizar ventas, ahora se deduce del costo de ventas y tal concepto no permite involucrar el concepto de compras en el importe del concepto de costo de ventas, ya que en este se engloban otros elementos, como la mano de obra, inventarios iniciales, finales, etcétera.

De ahí que resulte ilegal la afirmación de la autoridad, al sostener que su mandante realizó la deducción de compras, lo cual es inexacto y por tanto, su apreciación carece de sustento jurídico.

Insiste en que las compras no son deducibles como tal, y eso fue precisamente lo que se afirmó desde el Recurso de Revocación, pues de acuerdo con la ley, es deducible el costo de ventas, en razón de que a partir de dos mil catorce, las compras no resultaban ya deducibles como tal.

En consecuencia, la deducción se realizó en forma global, por cada mes, sin que la autoridad dese el levantamiento de la última acta parcial identificara con precisión cuál de las compras de cada mes es la que carecía de documentación comprobatoria, sumado a que el rechazo de compras es también ilegal, puesto que este concepto ya no tiene efecto fiscal alguno, pues -insiste- lo que resulta deducible es el costo de ventas.

Las autoridades enjuiciadas, al momento de contestar la demanda sostuvieron la legalidad de la resolución impugnada y de la diversa recurrida.

Y por tanto destacaron que los argumentos vertidos por su contraparte resultan ilegales, debiendo así reconocerse la validez de tales actos.

Para los suscritos Magistrados, los argumentos propuestos son **INFUNDADOS**, por lo siguiente.

A partir del contenido de la resolución materia del oficio número 203134402/11190/2018, de veintidós de marzo de dos mil dieciocho, en donde se determinó a cargo de la hoy actora un crédito fiscal en cantidad de \$20'831,202.28, además de un reparto adicional de utilidades en cantidad de \$114,568.47, se desprende lo siguiente,

En concreto, a partir de la foja 43 de aquella resolución -localizable, como se ha expuesto a lo largo de esta sentencia, en el expediente administrativo aportado por las autoridades enjuiciadas- la autoridad fiscalizadora determinó que la actora dedujo indebidamente la cantidad de \$2'895,161.00, por concepto de compras sin registro contable y sin registro documental.

La justificación de dicha autoridad, radica en el hecho de que la accionante, si bien aportó papel de trabajo de auditor externo, a la par de un escrito de enero de dos mil dieciocho en donde manifestó que la determinación de costo de ventas lo realizó acumulando diversos insumos,

No obstante, la hoy demandante pasa por alto que para efectos del concepto de compras, considera las cuentas de registros contables ***** y *****, denominadas "*materias primas*" "*dev. reb. y bon s/compra*", fletes, compras, almacenaje y gastos de compra.

Por lo que una vez que se llevó a cabo el análisis e integración conforme a la contabilidad de la actora, conoció que únicamente se encuentra registrado y soportado con documentación comprobatoria

el importe de \$131'514,775.00, y no lo que manifestó en la declaración anual, en cantidad de \$134'409,936.00.

Y sobre aquella discrepancia, la actora se limitó a indicar que la integración del costo de ventas se compone de varios insumos.

No obstante, aquella se trata de una manifestación aislada que no es suficiente por si misma para desvirtuar la determinación y de ahí que válidamente se determinara que la actora dedujo indebidamente la cantidad de **\$2'895,161.00**, por concepto de compras, dado que aquellas no cuentan con los requisitos de deducibilidad, al no presentar el registro contable, soporte documental y forma de pago.

Relatado lo anterior, los suscritos Magistrados estiman pertinente mencionar que el motivo de confrontación entre las partes, deriva del hecho de que la autoridad fiscalizadora conoció que únicamente se encuentra registrado y soportado con documentación comprobatoria el importe \$131'514,775.00, y no así lo que la actora manifestó en la declaración anual -\$134'409,936.00-.

Ahora, como se enunció en el Considerando previo, la obligación de la autoridad de circunstanciar el origen de los ingresos que le sirvieron de base para realizar una determinación de créditos fiscales **sólo opera cuando detecta que existe alguna imprecisión entre los asientos contables y las operaciones realmente efectuadas**, pues en ese supuesto se encuentra obligada a indicarlo, con la motivación exhaustiva correspondiente.

Pero **aquel supuesto se torna innecesario** cuando la autoridad **considere correctos los datos tomados de los registros contables proporcionados por el contribuyente con motivo del ejercicio de facultades de comprobación.**

Esto pues en este último supuesto, queda en aptitud de utilizarlos para efectuar determinaciones ulteriores.

Tiene aplicación sustancial por la idea que ahí se contiene, la tesis de jurisprudencia XVI.1o.A. J/33 (10a.), consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro treinta y cuatro, del mes de septiembre de dos mil dieciséis, Tomo IV, página dos mil trescientos ochenta y ocho, que señala:

“DETERMINACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. ES INNECESARIO QUE LAS AUTORIDADES CIRCUNSTANCIEN EL ORIGEN DE LOS INGRESOS QUE LES SIRVIERON DE BASE PARA REALIZARLA, CUANDO ÉSTOS DERIVAN DE LOS REGISTROS CONTABLES PROPORCIONADOS POR EL CONTRIBUYENTE CON MOTIVO DEL EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y LOS CONSIDEREN CORRECTOS. La obligación de la autoridad fiscal de circunstanciar el origen de los ingresos que le sirvieron de base para realizar una determinación de créditos fiscales sólo opera, por excepción, cuando detecta que existe alguna imprecisión entre los asientos contables y las operaciones realmente efectuadas, lo cual la obliga a indicarlo así, con la motivación exhaustiva correspondiente, para que el contribuyente pueda aclarar o corregir la presunta inconsistencia. En cambio, es innecesario que cumpla con esa exigencia formal, cuando considere correctos los datos tomados de los registros contables proporcionados por el contribuyente con motivo del ejercicio de facultades de comprobación, pues en ese supuesto, queda en aptitud de utilizarlos para efectuar determinaciones ulteriores”.

Sentado lo anterior, es necesario tener presente que el principio de autodeterminación establecido en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, permite que sea el propio contribuyente quien precise los ingresos y deducciones que tenga dentro de los periodos declarados.

Ello a fin de determinar la base gravable y efectuar los pagos respectivos, con independencia de que, en ejercicio de las facultades de comprobación la autoridad fiscalizadora proceda a determinar los impuestos respectivos.

Ahora bien, para aterrizar la cuestión que nos ocupa es importante referir que si en determinado periodo revisado, el contribuyente señala que no tuvo deducciones y derivado de las facultades de comprobación, la autoridad determina el costo de venta o enajenación de mercancías,

considerando los gastos o compras generales que realizó el contribuyente en el ejercicio revisado, como ocurre en el caso concreto, **ello no implica que dichas erogaciones constituyan en automático una deducción.**

Lo anterior puesto que tal categoría, además de estar condicionada a que cumpla con los requisitos estipulados en los artículos 29, 29-A del Código Fiscal de la Federación, **debe acreditarse fehacientemente.**

Es decir, para determinar fehacientemente si procede la deducción en los términos pretendidos -sobre el costo de lo vendido-, es necesario que la accionante acredite, por ejemplo:

1) que adquirió o produjo mercancías, materia prima, productos semiterminados o terminados en un determinado ejercicio;

2) que enajenó tales bienes en un ejercicio distinto; y

3) que entre esos ejercicios se presentó, en su caso, un efecto inflacionario que impactó en el valor de los bienes.

En particular, que efectivamente su actuación comercial actualiza el supuesto previsto para considerar el costo de lo vendido, y no necesariamente la deducción independiente de la venta respectiva.

Y para ello, es decir, para demostrar tal aserto, **no bastan las manifestaciones en ese sentido**, como tampoco la sola declaración de pago del impuesto.

Ello pues de los datos que en aquella se contiene **no se desprende que el contribuyente efectivamente enajenó las mercancías adquiridas o producidas en un ejercicio distinto al de su venta**, por lo que entre tales ejercicios se actualizó, en su caso, **un efecto inflacionario que impactó en el valor de los bienes.**

Por lo que para demostrar tal aserto, **necesariamente resulta indispensable que se desahogue la prueba pericial en materia contable**, la cual debe concatenarse con la referida declaración y con los demás medios probatorios aportados.

Esto pues sólo de ese modo se puede tener el caudal probatorio necesario para acreditar que efectivamente se actualiza el supuesto que permite al contribuyente deducir el costo de lo vendido en determinado ejercicio fiscal.

Y en el caso concreto, la parte actora pretende acreditar que se sitúa en el supuesto que le autoriza acreditar el costo de lo vendido y proceder a dicha deducción, únicamente a partir de las manifestaciones formuladas y las declaraciones correlativas, **pero sin ofrecer la prueba pericial que permita dilucidar que efectivamente se actualiza aquel supuesto** y de ese modo justificar debidamente la deducción de la cantidad de \$2'895,161.00, por concepto de compras.

Es plenamente aplicable para reforzar lo anterior, a partir de la idea central que ahí se contiene, la tesis de jurisprudencia **PR.A.C.CN. J/6 A (11a.)**, visible en la Undécima Época de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro treinta y siete, del mes de mayo de dos mil veinticuatro, Tomo IV, que señala:

“IMPUESTO SOBRE LA RENTA. PARA ACREDITAR EN EL AMPARO INDIRECTO LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 39, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY RELATIVA, DEBE OFRECERSE LA PERICIAL CONTABLE JUNTO CON LA DECLARACIÓN DE PAGO”

Hechos: Los Tribunales Colegiados contendientes sustentaron criterios contradictorios al analizar cómo debe acreditarse el acto de aplicación del artículo referido, cuando el juicio de amparo se promueve al tenor de las jurisprudencias **2a./J. 184/2016 (10a.)** y **2a./J. 185/2016 (10a.)**, de la

Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, relativas a la prohibición de reconocer el efecto inflacionario en la deducción del costo de lo vendido de las mercancías adquiridas o producidas en un ejercicio diferente al de su venta. Mientras que uno consideró que bastaba con la declaración de pago, el otro estimó que era necesario ofrecer la pericial en materia de contabilidad.

Criterio jurídico: El Pleno Regional en Materias Administrativa y Civil de la Región Centro-Norte, con residencia en la Ciudad de México, determina que para acreditar el acto de aplicación del último párrafo del artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando la quejosa pretende acogerse a las jurisprudencias **2a./J. 184/2016 (10a.)** y **2a./J. 185/2016 (10a.)**, es necesario ofrecer la pericial contable junto con la declaración de pago, al ser el medio idóneo para acreditar que se actualiza la prohibición declarada inconstitucional por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Justificación: En las ejecutorias que dieron lugar a las jurisprudencias mencionadas, la Segunda Sala determinó que el artículo 39, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta es inconstitucional cuando se interpreta en el sentido de que no debe reconocerse el efecto inflacionario en la determinación de la deducción "costo de lo vendido", en caso de que los contribuyentes enajenen las mercancías adquiridas o producidas en un ejercicio distinto al de su venta.

Para determinar si se actualiza un acto de aplicación de dicho precepto en los términos indicados, la quejosa debe acreditar: 1) que adquirió o produjo mercancías, materia prima, productos semiterminados o terminados en un determinado ejercicio; 2) que enajenó tales bienes en un ejercicio distinto; y 3) que entre esos ejercicios se presentó, en su caso, un efecto inflacionario que impactó en el valor de los bienes.

La sola declaración de pago del impuesto no acredita ese acto de aplicación, pues de los datos que contiene no se desprende que el contribuyente efectivamente enajenó las mercancías adquiridas o producidas en un ejercicio distinto al de su venta, y que entre tales ejercicios se actualizó, en su caso, un efecto inflacionario que impactó en el valor de los bienes. De ahí que la prueba pericial en materia contable, concatenada con la referida declaración, es el medio idóneo para acreditar el aludido acto de aplicación.

De modo que si la actora no acredita en modo alguno aquella situación, es decir, ni que le aplicaba efectuar la deducción en términos del costo de lo vendido, y no de manera unilateral sobre cada compra, **ni los montos, conceptos y demás elementos** que -a su decir- se integran por el aludido concepto -costo de lo vendido-, para justificar así la deducción de aquél, es por demás evidente que esta incumple con el imperativo establecido a su cargo, en términos del artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria a la materia conforme al artículo 1º, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Sumado a que tampoco ofrece la prueba pericial respectiva para acreditar aquellos extremos y por tanto no desvirtúa en modo alguno la legalidad de esta, ni las observaciones referidas por la autoridad, ante lo

cual se impone reconocer la legalidad y validez de tal apartado, en términos de lo dispuesto por el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación.

Es aplicable por la idea que ahí se contiene, la tesis con número de registro **VIII-CASR-NCIV-6**, consultable en la Revista de este Tribunal Federal de Justicia Administrativa, específicamente en la Novena Época, Año II, N veintitrés, del mes de noviembre de dos mil veintitrés, página cuatrocientos dos, de rubro: **“GASTOS O COMPRAS GENERALES QUE EN EL EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN UTILIZA LA AUTORIDAD PARA DETERMINAR EL COSTO DE VENTA, DEBEN CUMPLIR CON LOS REQUISITOS DE LEY PARA SU DEDUCCIÓN”**.

DÉCIMO SEGUNDO. Se continúa con el planteamiento del escrito inicial de demanda enunciado como **“SEXTO”**, pero ahora con el subapartado denominado **“VII. DEDUCCIONES OBSERVADAS POR EXCEDER EL LÍMITE DE DEDUCIBILIDAD”**, visible a partir de la foja 58 de autos.

Del contenido de dicho planteamiento, sobresale que la parte actora refiere que es ilegal la determinación de la autoridad fiscalizadora, en el sentido de que no atiende el argumento relativo a la consideración e interpretación que debe darse al concepto *“faja de 50 kms. que circunde al establecimiento del contribuyente”* lo cual denota una evidente falta de respuesta al planteamiento y una omisión al artículo 132 del Código Fiscal de la Federación.

En ese sentido, la actora indica que la autoridad reconoce que se realizaron los ajustes de auditoría el primero de julio de dos mil quince y hasta la presentación del dictamen se retrotraen los ajustes hacia el ejercicio de dos mil catorce, pero pasa por alto que en el Recurso de Revocación, se

ofreció la prueba marcada como “20-A”, consistente en la declaración complementaria por el dictamen.

Y por ese motivo es un hecho incontrovertible que su mandante presentó declaración complementaria por dictamen y si acaso no lo fue dentro de los diez días siguientes, ello en todo caso acarrea un motivo de sanción, pero no de determinación de contribuciones.

Luego entonces, es evidente la ilegalidad de la determinación de la autoridad enjuiciada, en el sentido de que no se presentó declaración complementaria, puesto que ello sí ocurrió -tanto en el Recurso de Revocación como en la fase de auditoría-, particularmente en la prueba marcada como “20-A” y en ese sentido sí fueron corregidas las irregularidades en el ajuste correspondiente y por ende, su afirmación carece de sustento jurídico.

Las autoridades enjuiciadas al contestar la demanda, sostuvieron la legalidad de la resolución controvertida e indicaron que la misma se emitió conforme a derecho, por lo que deberán ser consideradas como tal.

Para los suscritos Magistrados, los argumentos en cuestión son **INFUNDADOS**, por lo siguiente.

Analizando la resolución materia del oficio 203134402/11190/2018, de veintidós de marzo de dos mil dieciocho, específicamente a foja 53 de la misma, se tiene que la Dirección General de Fiscalización de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México, revisó los registros contables de la hoy actora, específicamente la cuenta *****, denominada “GASTOS”, subcuenta “*****” denominada “GASTOS DE ADMINISTRACIÓN”, subcuenta “*****”, denominada “RESTAURANTES”, conoció que resultan improcedentes las deducciones en cantidad de \$117,196.74, al exceder el límite del 8% del consumo de restaurantes señalado en las disposiciones vigentes para la deducción.

Además de que si bien la actora, a través del escrito de quince de enero de dos mil dieciséis manifestó que la situación fue corregida por el auditor en su dictamen, lo cierto es que la autoridad indicó que de las pólizas proporcionadas conoció que los ajustes contables para la corrección de dichas diferencias fueron registradas en el ejercicio de dos mil quince.

Sumado a que la declaración complementaria no fue presentada dentro de los diez días posteriores a la presentación del dictamen para enterar las diferencias de impuesto a pagar.

Ahora bien, compulsando aquellos razonamientos, los suscritos Magistrados tienen en cuenta que la hoy actora aduce que del artículo 28, fracción V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, son deducibles los gastos que se efectúan dentro de una faja de 50 kms. Que circunde el establecimiento -lo cual determina que esa faja es de 7.95 kms.- y en consecuencia, los gastos efectuados fuera de los límites de esa faja resultan deducibles en un 100%.

Sin embargo, la actora pasa por alto que la determinación central de la autoridad fiscalizadora para restar valor probatorio a las manifestaciones y argumentos formulados, obedeció a que de la revisión a la declaración anual normal del ejercicio fiscal de dos mil catorce, de las declaraciones de pagos provisionales, pagos mensuales definitivos, balanzas, pólizas de egresos cheque y diario, estados de cuenta bancarios, soporte documental y documentación comprobatoria, conoció que dedujo indebidamente la cantidad de \$117,196.74, registrados como gastos de administración en la cuenta contable *****, denominada “GASTOS”, subcuenta “*****” denominada “GASTOS DE ADMINISTRACIÓN”, subcuenta “*****”, denominada “RESTAURANTES”, pues esta excede el límite del 8% del consumo en restaurantes.

Y por tanto, tal actuar contraviene los artículos 28, primer párrafo, fracción V primer y segundo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en relación con el diverso 55, del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Y 32-A, tercer y cuarto párrafos del Código Fiscal de la Federación.

Esto puesto que la hoy actora efectúa una interpretación equivocada del contenido del artículo 28 fracción V, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en razón de que los gastos de alimentación en restaurantes son deducibles sólo hasta un 8% del monto del consumo total, siempre y cuando **el pago se haya realizado mediante tarjeta de crédito, débito o monedero electrónico autorizado**.

Y tal normativa no hace referencia a una deducibilidad del 100% de gastos, si estos se efectúan fuera de una franja de 7.95 kms.

La precisión previa obtenida de la propia resolución recurrida, permite evidenciar porque el argumento vertido por la sociedad hoy accionante -como se adelantó- deviene infundado.

En principio conviene señalar que la autoridad justifica su determinación en el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en dos mil catorce.

En concreto, en el artículo 55, mismo que señala lo siguiente:

“Artículo 55. Para los efectos del artículo 32, fracción XX de la Ley, **se entiende que para que la erogación sea deducible en los términos del precepto citado, el pago de la misma deberá efectuarse con tarjeta de crédito o débito**, expedida a nombre del contribuyente que desee efectuar la deducción, debiendo conservar la documentación que compruebe lo anterior.

Lo dispuesto en este artículo será aplicable sin perjuicio del cumplimiento de los demás requisitos que establecen las disposiciones fiscales”.

Como puede advertirse, tanto el ordenamiento en cuestión, como la motivación empleada por la autoridad, disponen que para que la deducción pretendida por la enjuiciante fuera procedente, era necesario que

el pago de a la misma se efectuara con tarjeta de crédito o débito expedida a nombre del contribuyente que pretende efectuar tal deducción.

Y sobre ese respecto **la accionante no vierte argumento alguno**, sino que se limita a justificar la procedencia de la deducción pretendida, en razón de la circunscripción en que se realizó y derivado del porcentaje permitido sobre la misma.

No obstante, pasa por alto que con independencia de tales requisitos, la erogación en cuestión necesariamente debió realizarse con tarjeta de crédito o débito expedida a nombre del contribuyente que pretende efectuar tal deducción.

Siendo que tal aspecto cuestionado por la autoridad, no es controvertido en modo alguno por la parte accionante, y éste no puede ser desatendido o pasado por alto, puesto que para considerar la procedencia de una "deducción", **esta forzosamente debe cumplir con los requisitos establecidos en ley para poder aplicarse como tal.**

Es decir, no basta de ninguna manera que el gasto efectuado encuadre en los supuestos de procedencia relativos -como sería la circunscripción en que se realizó, o el concepto por el que se llevó a cabo-, **sino que forzosamente debe colmar la totalidad de los presupuestos necesarios por el ordenamiento correspondiente**, para que se pueda calificar su procedencia.

En el caso concreto, es claro el cuestionamiento hecho por la autoridad fiscalizadora, en el sentido de que de la cantidad deducida -**\$117,196.74-**, registrada como gastos de administración en la cuenta contable *********, denominada **"GASTOS"**, subcuenta **"*****"** denominada

“GASTOS DE ADMINISTRACIÓN”, subcuenta “*****”, denominada “RESTAURANTES”, esta excede el límite del 8% del consumo en restaurantes pero además la deducción de la misma procederá única y exclusivamente cuando el pago se haya realizado mediante tarjeta de crédito, débito o monedero electrónico autorizado.

Y en el caso, éste último requisito no es cuestionado por la parte demandante, siendo que ello constituye un presupuesto procesal totalmente indispensable para justificar la procedencia de tal deducción.

Ello pues de otro modo es evidente que aquellos no se satisfacen a cabalidad y ello tiene como consecuencia que no proceda otorgarle el tratamiento pretendido ni tampoco poder efectuar la deducción correlativa de tal cantidad.

Es aplicable a manera de ejemplo para exponer la mecánica indispensable para justificar la procedencia de alguna deducción -dependiente del tipo de gasto de que se trate- la tesis de jurisprudencia **VIII-J-1aS-100**, de la Primera Sección de la Sala Superior de este Tribunal Federal de Justicia Administrativa, consultable en la Revista respectiva, específicamente en la Octava Época, Año V, N° cuarenta y ocho, el mes de noviembre de dos mil veinte, página cuarenta y ocho.

Criterio que señala esencialmente lo siguiente:

“DEDUCCIONES. REQUISITOS DE PROCEDENCIA DE CONFORMIDAD CON LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 31 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN 2008. El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, define a la “deducción” como “desgravación”, que a su vez define como el descuento de ciertas cantidades de la base o cuota de un tributo. Es decir, fiscalmente una “deducción” es un gasto estrictamente necesario que se realiza para la consecución de un objeto y así obtener un ingreso, la cual debe cumplir con los requisitos establecidos en ley para poder aplicarse como tal. Ahora bien, el artículo 31 fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2008, prevé que cuando el monto que pretenda deducirse exceda de \$2,000.00 pesos, los pagos deberán efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente para abono en la cuenta del beneficiario, tarjeta de crédito, débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria o de traspasos de cuentas; asimismo, establece que los pagos en cheque podrán realizarse a través de traspasos de cuentas en instituciones

de crédito o casas de bolsa y, tratándose del consumo de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, el pago deberá efectuarse conforme a lo señalado aun cuando dichos consumos no excedan el monto de \$2,000.00 pesos. Por tanto, los contribuyentes se encontrarán en posibilidades de deducir las erogaciones superiores a \$2,000.00 pesos respecto de la determinación del impuesto sobre la renta en el periodo de 2008, siempre y cuando se realicen en alguna de las formas referidas. En otras palabras, siempre que se cumpla con los requisitos de deducibilidad contemplados por la fracción III del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2008, la deducción será procedente y estarán imposibilitados para deducirlas si las efectúan de forma distinta".

Por lo tanto, es evidente que dicho planteamiento deviene infundado, lo que da lugar a que se reconozca la legalidad y validez de aquel apartado de la resolución originalmente recurrida.

DÉCIMO TERCERO. Señalado lo anterior, se continúa con el planteamiento del escrito inicial de demanda enunciado como "SEXTO", pero ahora con el subapartado denominado "IMPUESTO AL VALOR AGREGADO", inciso "B. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ACREDITABLE IMPROCEDENTE EN CANTIDAD DE \$9'187,534.74" visible a partir de la foja 59 de autos.

Al respecto, dicho apartado se compone de lo siguientes conceptos:

- a) Declarado en exceso -\$9'167,482.17-
- b) Por registro duplicado -\$1,301.09-
- c) Por exceder el límite de deducibilidad -\$18,751.48-

Sobre ese respecto es importante realizar las siguientes precisiones:

Los aspectos analizados por registros duplicados y por exceder el límite de deducibilidad ya fueron atendidos previamente por lo que respecta

al Impuesto sobre la Renta, de modo que aquellos deberán seguir la misma suerte, al descansar en las mismas consideraciones.

Y por lo que toca al Impuesto al Valor Agregado declarado en exceso en cantidad de **\$9'167,482.17**, los suscritos Magistrados comparten el razonamiento empleado por la autoridad fiscalizadora -Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México- en el oficio número **20700006030003T/2689/24**, de seis de noviembre de dos mil veinticuatro, específicamente en la foja 38 de aquel oficio -anverso de la foja 92 de autos- en razón de que si bien la actora aduce reiterar las manifestaciones relacionadas en contra del rechazo de las deducciones relativas al Impuesto sobre la Renta para anular aquel apartado, lo cierto es que **no se aprecia que se hubiere efectuado liquidación alguna por tal cantidad.**

De modo que no es posible -como lo pretende la actora- que los planteamientos vertidos con motivo de la determinación en materia del Impuesto sobre la Renta, se pudieren hacer extensiva a la cantidad antes mencionada -**\$9'167,482.17**- pues tal como se dijo, **no se determinó monto alguno en ese sentido.**

De ahí que el argumento de mérito carezca de todo sentido lógico jurídico y no sea posible emitir pronunciamiento alguno en torno al mismo.

DÉCIMO CUARTO. Expuesto lo anterior, se continúa con el planteamiento del escrito inicial de demanda enunciado como “**SEXTO**”, pero ahora con el subapartado denominado “**RETENCIONES DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**”, en donde la actora indica que su contraparte sostiene que de la documentación exhibida se conoció que realizó erogaciones por concepto de fletes, de los cuales efectuó retenciones de Impuesto al Valor Agregado, en cantidad de **\$93,278.15**, enterando en cantidad de **\$78,806.00**, resultando así una retención de Impuesto al Valor Agregado omitido en cantidad de **\$20,749.37**.

No obstante lo anterior, la autoridad reconoce a foja 89 de la resolución recurrida que su mandante presentó la declaración del mes de

diciembre complementaria por dictamen, efectuando el pago por la cantidad de **\$40,358.00**, por lo que no existe omisión alguna de contribuciones.

La representación jurídica de las autoridades demandadas al contestar la demanda, sostuvieron la legalidad de la resolución controvertida e indicaron que la misma se emitió conforme a derecho y deberá ser reconocida como tal.

Para los suscritos Magistrados, el argumento propuesto resulta **FUNDADO**, por lo siguiente.

Teniendo a la vista nuevamente la resolución originalmente recurrida, específicamente de las fojas 88 a 92, se tiene que la autoridad fiscalizadora razona que la sociedad hoy actora realizó erogaciones por concepto de fletes, por los que efectuó retenciones del Impuesto al Valor Agregado en cantidad de **\$93,278.15**, registrados en la cuenta contable *********, denominada “IMPUESTO A PAGAR”, subcuenta ********* denominada “IVA RETENIDO POR FLETES”.

Siendo que de lo anterior enteró la cantidad de **\$78,806.00**, omitiendo la cantidad de **\$20,749.37**.

Ahora bien, en este punto es necesario acotar que la actora aduce a una presentación de una declaración complementaria relacionada con aquel monto, e incluso las autoridades reconocen la existencia de la misma.

Y aquellas sostienen que tal actuación, es decir, la presentación de la declaración complementaria, infringe el contenido de los artículos 1º, primer párrafo, fracción I, 1-A, primer y penúltimo párrafo, fracción II, inciso a), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que se hizo acreedora a las sanciones previstas en los diversos artículos 17-A, primer párrafo, 21,

primer y quinto párrafo, y 73, primer párrafo, fracción II del Código Fiscal de la Federación, vigentes en dos mil catorce.

No obstante, la autoridad fiscalizadora no justifica su negativa para valorar dicha documental -la cual cabe aclarar, le fue aportada desde la revisión en sede administrativa- en el sentido de que aquella hubiera sido presentada una vez iniciadas las facultades de comprobación, o bien, cuando ésta había descubierto la omisión correlativa.

Sino que únicamente alude que por haber sido presentada fuera del plazo respectivo, la actora se hizo acreedora a las sanciones previstas en los diversos artículos 17-A, primer párrafo, 21, primer y quinto párrafo, y 73, primer párrafo, fracción II del Código Fiscal de la Federación.

No obstante, en el caso concreto la litis a dilucidar no se relaciona con la infracción de tales preceptos, sino con el hecho de que con la declaración complementaria respectiva, la sociedad actora regularizó su situación fiscal en lo tocante a las retenciones efectuadas en materia del Impuesto al Valor Agregado, en cantidad de **\$93,278.15**.

Y si la actora afirma haber realizado tal corrección.

Y además haber enterado el monto de retenciones de Impuesto al Valor Agregado, por **\$40,358.00**, lo cual -se insiste- no es cuestionado en modo alguno por las autoridades, ateniendo a la distribución de la carga probatoria, debe concluirse que asiste la razón a la accionante al indicar que -específicamente sobre el concepto de fletes observado- no existe omisión alguna de contribuciones.

Sostener lo contrario, es decir, negarle el valor probatorio a la declaración complementaria, sería tanto como hacer nugatorio el contenido del primer párrafo del artículo 32 del Código Fiscal de la Federación, que prevé que **el contribuyente podrá modificar cualquier rubro de su declaración a través de declaraciones complementarias**.

Aspecto que podrá llevar a cabo hasta en tres ocasiones, siempre que no se hayan iniciado facultades de comprobación.

Por lo tanto, si la autoridad no justifica la decisión empleada para dejar de valor aquella declaración complementaria y prácticamente, no la valora siquiera, es evidente que, con independencia de las sanciones que pueda traer aparejada la presentación extemporánea de una declaración, la sociedad actora acredita -para la cuestión que ahora nos ocupa- que modificó oportunamente su declaración original en el concepto de fletes, por los que efectuó retenciones del Impuesto al Valor Agregado en cantidad de **\$93,278.15**, registrados en la cuenta contable *********, denominada “**IMPUESTO A PAGAR**”, subcuenta ********* denominada “**IVA RETENIDO POR FLETES**”.

Por lo tanto, es evidente que aquel rubro no debe subsistir, pues la parte actora expone y acredita documentalmente -según la citada declaración complementaria que fue requerida a la autoridad como parte del expediente administrativo- que corrigió oportunamente su situación fiscal.

Y que sobre aquel rubro no adeuda contribución alguna, por lo que el mismo es ilegal y actualiza la causal prevista en la fracción IV, del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Es aplicable en lo conducente y por la idea que ahí se contiene, el precedente IX-P-SS-393, consultable en la Revista de este Tribunal, específicamente en la Novena Época, Año III, N° treinta y dos, del mes de agosto de dos mil veinticuatro, página doscientos sesenta y ocho, que señala:

“DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS. EL ARTÍCULO 32 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2019), PREVE UN ORDEN EN CUANTO A LA PRESENTACIÓN DE LAS MISMAS ATENDIENDO AL ORDEN CRONOLÓGICO. El primer párrafo del artículo 32 del Código Fiscal de la Federación, establece que el contribuyente podrá modificar cualquier rubro de su

declaración a través de declaraciones complementarias, hasta en tres ocasiones, y siempre que no se hayan iniciado facultades de comprobación. Asimismo, en su segundo párrafo, señala que se podrán presentar declaraciones complementarias en más de tres ocasiones, siempre y cuando se surtan los siguientes supuestos de excepción: a) Sólo cuando incrementen sus ingresos o el valor de sus actos o actividades; b) Sólo cuando disminuyan sus deducciones o pérdidas o reduzcan las cantidades acreditables o compensadas o los pagos provisionales o de contribuciones a cuenta; y c) Cuando la presentación de la declaración que modifica a la original se establezca como obligación por disposición expresa de Ley, los cuales se encuentran previstos en las fracciones I, II y IV, del citado precepto legal. De lo anterior, se desprende que únicamente en las primeras tres declaraciones complementarias presentadas, cuando no se hayan iniciado facultades de comprobación, el contribuyente tendrá libertad de modificar cualquier rubro de su declaración original, sin más restricción que no excedan el número específicamente determinado de tres. En ese orden de ideas, los casos de excepción a que se refiere el párrafo segundo aplicarán de manera estricta y limitativa únicamente respecto de la cuarta o posteriores declaraciones, pues el artículo 32 del Código Tributario sí establece una disposición en cuanto a la presentación de las declaraciones, y esto es, atendiendo al orden cronológico de presentación”.

Esto pues -se insiste- la autoridad no expone justificación alguna, debidamente fundada y motivada para negar valor probatorio a dicha documental, por virtud de la cual la actora acredita que corrigió su situación fiscal, específicamente en el apartado previo.

DÉCIMO QUINTO. Derivado de lo anterior, los suscritos Magistrados determinan que se han anulado diversos rubros relacionados con la resolución originalmente recurrida, **por lo que los aspectos accesorios a aquella deben de seguir la misma suerte.**

Esto es, la determinación de las multas, actualizaciones y recargos, dado que al haberse anulado la base gravable en que se sustentan -se insiste- éstos deben seguir la misma suerte y por tanto, se decreta su nulidad en términos de lo previsto por la fracción IV, del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Es aplicable en lo sustancial la tesis **V-TASR-XVI-2733**, consultable en el citado medio oficial de difusión propio de este Tribunal, específicamente en la Quinta Época, Año VII, N° setenta y seis, del mes de abril de dos mil siete, página cuatrocientos sesenta y nueve, de rubro: **“MULTAS. SON PARTE DE LOS ACCESORIOS A QUE REFIERE EL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”**.

Así como la tesis de jurisprudencia **II-J-301**, visible en el mismo medio oficial de difusión, específicamente en la Segunda Época, Año VIII, N° ochenta y nueve, del mes de mayo, página novecientos veintiuno, que señala:

“RECARGOS. POR SU CARACTER DE ACCESORIOS DEBEN SEGUIR LA SUERTE DEL CREDITO PRINCIPAL. Cuando en una sentencia se ha reconocido la validez de crédito principal, debe también reconocerse la validez de los recargos si éstos no han sido impugnados por vicios propios, ya que ellos tienen el carácter de créditos accesorios respecto de la suerte principal que les dio origen”.

DÉCIMO SEXTO. En mérito de todo lo anteriormente expuesto y a fin de dotar a las partes de seguridad jurídica y procurar que la presente resolución cumpla a cabalidad con los principios de congruencia y exhaustividad que prevé el artículo 50, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se destaca lo siguiente:

Los rubros que fueron anulados de la resolución originalmente recurrida fueron los siguientes:

- **“INGRESOS ACUMULABLES POR DEPÓSITOS BANCARIOS NO SOPORTADOS CON DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA”,**
- **“VALOR DE ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS A LA TASA DEL 16% POR DEPÓSITOS BANCARIOS NO ACLARADOS NI SOPORTADOS CON DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA EN CANTIDAD DE \$705,849.00”.**
- **“DEDUCCIONES AUTORIZADAS, OBSERVADAS POR DOBLE DEDUCCIÓN”, en cantidad de \$479,726.30}**
- **“DEDUCCIÓN POR CONCEPTO DE CAFÉ PRESUNTAMENTE DUPLICADO”, en cantidad de \$3,024.04,**
- **“IV. DEDUCCIONES AUTORIZADAS OBSERVADAS POR DOBLE DEDUCCIÓN POR CONCEPTO DE RENTA DE EQUIPO DE TRANSPORTE”, en cantidad por \$8,131.83,**

- “RETENCIONES DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO”, por lo que toca a la retención de Impuesto al Valor Agregado omitido en cantidad de \$20,749.37.
- Los elementos accesorios como multas, actualizaciones y recargos enunciados en el último considerando de este fallo;
- La totalidad de la resolución contenida en el oficio número 20700006030003T/2689/24, de seis de noviembre de dos mil veinticuatro, pues a partir de aquella se confirmó la ilegalidad de la liquidación recurrida.

Y para efectos prácticos, conviene precisar que subsiste la totalidad de los rubros restantes, materia de la resolución originalmente recurrida.

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

I. La parte actora **ACREDITÓ PARCIALMENTE LOS EXTREMOS** de su acción;

II. **SE DECLARA LA NULIDAD LISA Y LLANA** de la resolución recurrida, **ÚNICAMENTE POR LOS RUBROS Y MONTOS DESCRITOS EN EL ÚLTIMO CONSIDERANDO DE ESTA SENTENCIA.**

III. **SE DECLARA LA NULIDAD LISA Y LLANA** de la resolución impugnada, a partir de lo expuesto en el Considerando Octavo.

VI. **NOTIFÍQUESE POR BOLETÍN JURISDICCIONAL A LAS PARTES**

Así lo resolvieron y firman por unanimidad, los Magistrados que integran la Primera Sala Regional en el Estado de México I del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, ante la Secretaria de Acuerdos, quien da fe.

Lic. José Alfonso Padilla Manjarrez.
Magistrado Instructor de la Primera Ponencia

Lic. Óscar Alberto Estrada Chávez
Magistrado Instructor de la Segunda
Ponencia, firmando en suplencia por
ausencia, la **Guadalupe Villaseñor**
Hurtado, Primer Secretaria de Acuerdos de
conformidad con el tercer párrafo del artículo
48, de la Ley Orgánica de este Tribunal.

Lic. César Edgar Sánchez Vázquez
Magistrado Instructor de la Tercera
Ponencia

MTRA. Isavela Larisa Urrutia Nava
Secretaria de Acuerdos, quien da fe
ILUN/AL.Sa

“El siete de agosto de dos mil veinticinco, la Mtra. Isavela Larisa Urrutia Nava, Secretaria de acuerdos con adscripción en la Primera Sala Regional en el Estado de México I, hago constar y certifico que en términos de lo previsto en los artículos 115 y 120 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, publicada en el Diario Oficial de la Federación el veinte de marzo de dos mil veinticinco y en vigor al día siguiente de su publicación, esta versión pública suprime toda aquella información considerada legalmente como confidencial, por tratarse de la actora, así como el de su representante legal, nombre del tercero, nombre del Contador Público y su número de registro, número de cuentas y subcuentas, nombre de empresas proveedora, número de cuentas de registros contables- Conste