

MAGISTRADA INSTRUCTORA:

la Primer Secretaria Licenciada **ROSARIO DE JESÚS CANALES GÓMEZ**, en su carácter de Magistrada por Ministerio de Ley.

SECRETARIA DE ACUERDOS: MA. PIEDAD CAMACHO LOZANO.

Morelia, Michoacán, 01 de septiembre de 2023.

Vistos los autos del juicio en que se actúa y estando integrada la Sala Regional del Pacífico-Centro del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, por los Magistrados **RICARDO ARTEGA MAGALLÓN**, Magistrado Presidente de esta Sala, con fundamento en el artículo 32, segundo párrafo, de la Ley Orgánica de este Tribunal; Doctor **SERGIO FLORES NAVARRO**, Titular de la Tercera Ponencia de conformidad con lo dispuesto por el acuerdo G/JGA/19/2022 dictado por la Junta de Gobierno y Administración y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 6 de mayo del presente año; y, la Licenciada Primer Secretaria **ROSARIO DE JESÚS CANALES GÓMEZ**, Magistrada por Ministerio de Ley, Instructora en el presente juicio, con fundamento en el acuerdo G/JGA/12/2022 dictado por la citada Junta y publicado en el mismo medio oficial el 25 de marzo del mismo año, en relación con el artículo 48, segundo párrafo de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa; ante la presencia de la Secretaria de Acuerdos Licenciada Ma. Piedad Camacho Lozano, que da fe; con fundamento en lo dispuesto por los artículos 31 y 59, primer párrafo, fracciones II y IV de la Ley Orgánica del propio Tribunal, relacionados con los diversos 49 y 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se procede a dictar sentencia definitiva en el presente juicio en los siguientes términos:

RESULTANDO

1.- Por escrito presentado en la Oficialía de Partes de esta Sala Regional el 24 de marzo de 2023, la ***** en representación legal de ***** , compareció a demandar la nulidad de:

La resolución contenida en el oficio número SFA/DARF/A/001/2023, de fecha 20 de enero de 2023, emitida por el Director de Auditoría y Revisión Fiscal, de la Secretaría de Finanzas y Administración del Gobierno del Estado de Michoacán, mediante la cual se determinó un crédito fiscal en cantidad total de \$1,167,917.82 por concepto de Impuesto al Valor Agregado, recargos y multas, por el ejercicio fiscal comprendido de 01 de enero al 31 de diciembre del 2018.

2. En acuerdo de 28 de marzo de 2023, se admitió a trámite la demanda y se ordenó correr traslado a las autoridades demandadas, a fin de que produjeran su contestación de demanda, asimismo se les previno para que en ese momento exhibieran el expediente administrativo.

3.- En acuerdo de fecha 01 de junio del año en curso, se admitieron los oficios números 600-37-00-00-00-2023-2091 y SFA/DGJ/DC/2972/2023, presentados en esta Sala los días 23 y 26 de mayo de la presente anualidad, mediante los cuales el Subadministrador Desconcentrado Jurídico de la Administración Desconcentrada Jurídica de Michoacán "1" del Servicio de Administración Tributaria, en representación del Jefe de dicho Servicio¹ y el Director de lo Contencioso de la Dirección General Jurídica de la Secretaría de Finanzas y Administración del Poder Ejecutivo del Estado de Michoacán, formularon su **contestación de demanda**; también se tuvieron por exhibidos los expedientes administrativos y se informó a las partes que contaban con el término de ley para formular **alegatos**, derecho del cual solo la parte actora hizo uso.

4.- Finalmente, en fecha 4 de julio de 2023, quedó **cerrada la instrucción** del presente Juicio; por lo que se procede a dictar sentencia definitiva en los siguientes términos:

CONSIDERANDO

PRIMERO.- Esta Sala es competente para conocer del presente asunto en términos de lo ordenado por los artículos 3º, 29, 30 y 34 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y 48, primer párrafo, fracción XXI y 49, primer párrafo, fracción XXI, del Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

SEGUNDO.- La existencia de la resolución impugnada, quedó acreditada con la documental exhibida por la enjuiciada en copia certificada, a la cual se le da valor probatorio pleno en términos del artículo 46, fracción I de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

¹ En el entendido de que el Jefe del Servicio de Administración Tributaria, tiene reconocido en autos el carácter de autoridad demandada, conforme al artículo 3, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, al haber emitido la resolución recurrida e impugnada por litis abierta en este juicio, dentro de las facultades de la autoridad recaudadora estatal que derivan del Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrado entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Michoacán de Ocampo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 28 de julio de 2015.

TERCERO.- Se procede al estudio del **primer** concepto de impugnación planteado por la parte actora en su demanda, en el que medularmente sostuvo que es ilegal la resolución impugnada al derivar de un procedimiento viciado de origen, en el que se violó lo dispuesto en el artículo 42, quinto y último párrafos del Código Fiscal de la Federación, toda vez que la autoridad no respetó el plazo de 10 días previos al levantamiento de la última acta parcial, el derecho que tiene para acudir a las oficinas de dicha autoridad a conocer los hechos y omisiones detectados en el procedimiento de fiscalización del que fue objeto, haciéndole de su conocimiento que podía solicitar a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ser asistido de manera presencial cuando acudiera a tal dependencia.

Que lo anterior ocasionó que la última acta parcial, no se haya levantado transcurrido el plazo de diez días y por ende, que la parte actora desconociera su situación fiscal y con ello optar por el ejercicio de mecanismos alternos para la solución de controversias, como el acuerdo conclusivo a que se refiere el artículo 69-C del Código Fiscal de la Federación, así como el derecho de autocorregirse.

La autoridad al contestar la demanda, sostuvo la validez de la resolución impugnada, señalando que mediante escrito de fecha 11 de noviembre de 2022, presentado en la Oficialía de Partes de la Dirección de Auditoría y Revisión Fiscal el 14 siguiente, el representante legal de la parte actora, compareció a desvirtuar los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, de ahí que en momento alguno se hayan afectado las defensas jurídicas de la contribuyente.

A juicio de los suscritos Magistrados, el concepto de impugnación en estudio es **parcialmente fundados pero insuficientes para declarar la nulidad de la resolución impugnada**, en atención a los razonamientos siguientes:

Del contenido del artículo 42, quinto, sexto y séptimo² párrafos del Código Fiscal de la Federación, se advierte que **las autoridades fiscales que** estén

² **Artículo 42.** Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios, los terceros con ellos relacionados, los asesores fiscales, las instituciones financieras; las fiduciarias, los fideicomitentes o los fideicomisarios, en el caso de los fideicomisos, y las partes contratantes o integrantes, en el caso de cualquier otra figura jurídica, 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:

ejerciéndola alguna de las facultades previstas en las fracciones II, III y IX de este artículo y **detecten hechos u omisiones** que puedan entrañar un incumplimiento en el pago de contribuciones, **deberán informar** por medio de buzón tributario **al contribuyente**, a su representante legal, y en el caso de las personas morales a sus órganos de dirección por conducto de aquel, **en un plazo de al menos 10 días hábiles previos al levantamiento** de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, **el derecho que tienen para acudir a las oficinas** que estén llevando a cabo el procedimiento de que se trate, **para conocer los hechos y omisiones que hayan detectado**.

Transcurrido el plazo anterior, la autoridad emitirá la última acta parcial, el oficio de observaciones o la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, señalando en estas actuaciones la asistencia o inasistencia de los interesados para ejercer su derecho a conocer el estado del procedimiento a que está siendo sujeto; previamente a ello, deberá levantarse un acta circunstanciada en la que se haga constar esta situación. Para tal efecto, el Servicio de Administración Tributaria debe establecer, mediante reglas de carácter general, el procedimiento para informar al contribuyente el momento oportuno para acudir a sus oficinas y la forma en que este puede ejercer su derecho a ser informado.

Por otra parte, la Regla de carácter general emitida por el Servicio de Administración Tributaria, 2.9.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022³,

Las autoridades fiscales que estén ejerciendo alguna de las facultades previstas en las fracciones II, III y IX de este artículo y detecten hechos u omisiones que puedan entrañar un incumplimiento en el pago de contribuciones, deberán informar por medio de buzón tributario al contribuyente, a su representante legal, y en el caso de las personas morales a sus órganos de dirección por conducto de aquel, en un plazo de al menos 10 días hábiles previos al del levantamiento de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, el derecho que tienen para acudir a las oficinas que estén llevando a cabo el procedimiento de que se trate, para conocer los hechos y omisiones que hayan detectado.

Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, la autoridad emitirá la última acta parcial, el oficio de observaciones o la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, señalando en estas actuaciones la asistencia o inasistencia de los interesados para ejercer su derecho a conocer el estado del procedimiento a que está siendo sujeto; previamente a ello, deberá levantarse un acta circunstanciada en la que se haga constar esta situación. En toda comunicación que se efectúe en términos del párrafo anterior, deberá indicárseles que pueden solicitar a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ser asistidos de manera presencial cuando acudan a las oficinas de las autoridades fiscales.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general, el procedimiento para informar al contribuyente el momento oportuno para acudir a sus oficinas y la forma en que éste puede ejercer su derecho a ser informado.

³ 2.9.9. Para los efectos del artículo 42, quinto y último párrafos del CFF, con el propósito de que los contribuyentes puedan optar por corregir su situación fiscal, las autoridades fiscales informarán, el lugar,

establece que las autoridades fiscales informarán, el lugar, fecha y hora, a efecto de darles a conocer los hechos u omisiones detectados en el procedimiento de fiscalización, que pudieran implicar incumplimiento en el pago de contribuciones.

De la porción normativa y regla anterior, se aprecia que la intención concreta del Legislador Federal, fue **informar al contribuyente** el estado en el que se encuentra la revisión que se le está practicando, es decir, que se **le den a conocer los hechos u omisiones que haya detectado la autoridad fiscal**, con el fin de permitirle, en su caso, buscar un mecanismo alternativo de solución de controversia o autocorregir, si es su intención, o contar con elementos para una eventual defensa ante las autoridades competentes, pues consideró que esto es un **derecho con que cuenta el contribuyente**, para conocer de las irregularidades que la autoridad ha detectado durante la revisión que se le esté practicando, cómo debe ejercerlo y qué tipo de facultades debe conceder este derecho.

En el caso, asiste parcialmente la razón a la actora en cuanto a que la autoridad fiscal no respetó el plazo de diez días hábiles previsto en los últimos párrafos del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación; sin embargo, ello es insuficiente para declarar la nulidad del crédito fiscal controvertido, toda vez que a folios 203 a 230 de los autos del juicio en que se actúa, obra agregado el escrito de 11 de noviembre de 2022, recibido en la Oficialía de Partes de esta autoridad el 14 siguiente, a través del cual la C. ***** ** ***** ***** ***** representante legal de la contribuyente visitada, compareció ante la autoridad, dentro de plazo de 20 días a que se refiere el artículo 46, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, a **desvirtuar los hechos u omisiones señalados en la última acta parcial de fecha 14 de octubre de 2022**, además de realizar manifestaciones al

fecha y hora, a efecto de darles a conocer los hechos u omisiones detectados en el procedimiento de fiscalización, que pudieran implicar incumplimiento en el pago de contribuciones.

Tratándose de las revisiones a cargo de la AGJ, los hechos u omisiones detectados en el procedimiento de fiscalización se podrán dar a conocer a través de medios electrónicos, en la modalidad de videoconferencia, proporcionándole al contribuyente a través del oficio invitación, la fecha, hora y ruta de acceso para tal efecto. En su caso, el contribuyente contará con tres días hábiles para manifestar su voluntad de acudir personalmente a las oficinas de la autoridad, o bien, de ser asistidos por la ADJ más cercana a su domicilio fiscal para llevar a cabo la citada videoconferencia.

CFF 17-K, 42, 134

respecto y aportar, entre otros medios probatorios: *"los documentos, libros y registros necesarios para desvirtuar lo manifestado por la autoridad."*⁴

De ahí que, en opinión de los suscritos Magistrados, se trata de una ilegalidad no invalidante, al no verse afectada las defensas del gobernado y no trascender al sentido de la resolución impugnada. Es ilustrativa en el tema, la Jurisprudencia I.4o.A. J/49 sustentada por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, Agosto de 2007, Página 1138, que indica:

ACTO ADMINISTRATIVO. SU VALIDEZ Y EFICACIA NO SE AFECTAN CON MOTIVO DE "ILEGALIDADES NO INVALIDANTES" QUE NO TRASCIENDEN NI CAUSAN INDEFENSIÓN O AGRAVIO AL PARTICULAR (CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2005).- Si la ilegalidad del acto de autoridad no se traduce en un **perjuicio que afecte al particular**, resulta irrelevante tal vicio, en tanto que **se obtuvo el fin deseado, es decir, otorgarle la oportunidad para que ofreciera pruebas y alegara lo que a su derecho conviniera**. En consecuencia, es evidente que no se dan los supuestos de ilegalidad a que se refiere el artículo 238, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 2005, si no se afectaron las defensas del particular, por lo que al no satisfacerse las condiciones legales para la eficacia de la ilegalidad en comento, resulta indebido declarar la nulidad, cuando la ratio legis es muy clara en el sentido de preservar y conservar actuaciones de la autoridad administrativa que, aunque ilegales, no generan afectación al particular, pues también debe atenderse y perseguir el beneficio de intereses colectivos, conducentes a asegurar efectos tales como una adecuada y eficiente recaudación fiscal, lo que justifica la prevención, clara e incondicional del legislador, en el sentido de salvaguardar la validez y eficacia de ciertas actuaciones; y es así que el artículo 237 del mismo código y vigencia, desarrolla el principio de presunción de legitimidad y conservación de los actos administrativos, que incluye lo que en la teoría del derecho administrativo se conoce como "ilegalidades no invalidantes", respecto de las cuales no procede declarar su nulidad, sino confirmar la validez del acto administrativo. Luego, es necesario que tales omisiones o vicios afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada y que ocasionen un perjuicio efectivo, porque de lo contrario el concepto de anulación esgrimido sería insuficiente y ocioso para declarar la nulidad de la resolución administrativa impugnada.

Se arriba a esa conclusión, toda vez que del análisis al ocurso de cuenta, se aprecia que en esa oportunidad la representante legal de la contribuyente visitada, **acudió ante la autoridad a ofrecer prueba** con la finalidad de desvirtuar los hechos asentados en la última acta parcial de visita levantada el 14 de octubre de 2022; argumentos y probanzas que en conjunto **fueron analizadas y valoradas** por la autoridad en el acta final de 23 de noviembre de 2022, tal como se advierte

⁴ Como se aprecia de la manifestación expresa formulada por la parte actora en el escrito de 11 de noviembre de 2022, visible específicamente a página 2 del ocurso de cuenta, folio 204 de autos.

específicamente a folio RIM1630067/21-04-0057⁵ de la citada acta, en la que expresamente se señaló lo siguiente:

"-----**VALORACIÓN DE PRUEBAS APORTADAS**-----"

*Esta autoridad en uso de sus facultades procedió a realizar el análisis y valoración respectivos tanto a lo manifestado en el escrito de referencia, como a la documentación que se anexó al mismo, derivado de lo cual se conoció y comprobó que **desvirtúa parcialmente** los hechos u omisiones consignados en la última acta parcial de la visita levantada el día 14 de octubre de 2022 a folios números RIM1630067/21-03-0001 al RIM1630067/21-03-0022, en atención a las consideraciones de hecho y de derecho que se señalan a continuación.*

En relación con los hechos u omisiones consignados en el acta mencionada, en el renglón de ingresos para efectos del impuesto sobre la renta, la contribuyente proporciona con su escrito documentación e información que se considera suficiente para desvirtuar el importe de los depósitos bancarios que no corresponde a registros de su contabilidad por un monto de \$3,133.000.00, toda vez que se tuvo evidencia que demuestra el origen y destino de dichos depósitos bancarios...

(énfasis agregado)

De ahí que a juicio de los suscritos Magistrados, no se haya lesionado su derecho de defensa pues la hoy demandante **contestó** mediante escrito de 11 de noviembre de 2022, recibido por la autoridad el 14 siguiente, **la última acta parcial**, a través de la cual le fueron dados a conocer los hechos y omisiones que hasta ese momento se habían conocido dentro de la revisión practicada, en términos de lo dispuesto por el quinto párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, en la que se establecieron las irregularidades en que había incurrido la actora en el ejercicio fiscal revisado, señalando las cantidades correspondientes a cada uno de los rubros detectados como irregulares.

Por lo cual pudo intervenir en el procedimiento de fiscalización para ofrecer pruebas a fin de desvirtuar los hechos u omisiones asentados, por ende el **fin último previsto** en el antepenúltimo párrafo, del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación se cumplió al tener pleno conocimiento del alcance y contenido que la autoridad le dio a las manifestaciones y documentación exhibidas en el procedimiento de fiscalización, sin que exista alguna evidencia en el sentido de que la autoridad no la hubiese tomado en cuenta al momento de emitir la providencia controvertida, por el contrario, tan fueron consideradas por la autoridad que resultaron parcialmente suficientes para

⁵ Visible a folio 332 de autos.

desvirtuar el importe de los depósitos bancarios que no corresponden a registros de su contabilidad en cantidad de \$3,133.000.00.

Así como la suma de \$66,420.00⁶ observado en el apartado de rechazó deducciones autorizadas para efectos del impuesto sobre la renta, por concepto de asesoría (quedando pendiente de comprobar la cantidad de \$1,420,734.20, como se analizará en el considerando siguiente), resultando evidente que en ningún momento se transgredió la garantía de audiencia y de certidumbre jurídica de la accionante al estar en plena posibilidad de plantear con oportunidad y adecuadamente sus defensas, de tal modo que necesariamente tiene que concluirse que éstas no fueron afectadas por el vicio de procedimiento que cometió la autoridad.

Sirve de apoyo a los anteriores razonamientos, la **jurisprudencia** emitida por este Tribunal cuyo rubro y texto son los siguientes:

VIII-J-2aS-83

VISITA DOMICILIARIA.- SUPUESTO EN EL CUAL ES UNA ILEGALIDAD N O INVALIDANTE LA VULNERACIÓN AL ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 42 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.-Conforme a esa porción normativa la autoridad debe informar a los órganos de dirección de las personas morales, por conducto de su representante legal, el derecho que tienen para acudir a sus oficinas para conocer los hechos y omisiones que haya detectado. A su vez deberá indicar que puede solicitar a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ser asistido de manera presencial cuando acudan a sus oficinas. Lo anterior en un plazo de al menos 10 días hábiles previos al levantamiento de la última acta parcial y una vez fenecido deberá levantarse. **De modo que si la autoridad no respeta el plazo de referencia, pero, el representante legal contesta la última acta parcial; entonces, es evidente que no fueron afectadas las defensas de la contribuyente. Se arriba a esa conclusión, porque el representante legal pudo intervenir en la fiscalización para ofrecer pruebas, máxime que la comunicación a los órganos de dirección de las personas morales debe realizarse precisamente, a través de su representante legal.** Esto es, si el representante legal fue quien contestó la última acta parcial, entonces, es evidente que **no trascendió al sentido del crédito fiscal, el hecho de que no hayan pasado los diez días de referencia,** habida cuenta que a través de él, se tuvieron por informados a los órganos de dirección de la actora. **En síntesis, a la actora no se le impidió formular una adecuada defensa, durante la fiscalización, si su representante legal atendió la última acta parcial, razón por la cual el concepto de impugnación debe calificarse fundado pero insuficiente como una ilegalidad no invalidante, ello en términos de la fracción III del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.**

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S2/19/2019)

3.2 En relación al argumento de la accionante, en el sentido de que, al no respetarse el plazo de 10 días previos al levantamiento de la última acta parcial,

⁶ Último párrafo del folio RIM1630067/21-04-0057 del acta final de 23 de noviembre de 2022.

establecido en el artículo 42, quinto y último párrafos del Código Fiscal de la Federación, se impidió optar por la celebración del acuerdo conclusivo a que se refiere el artículo 69-C del Código Fiscal de la Federación, así como el derecho de autocorrección, a juicio de los suscritos Magistrados deviene de infundado, se explica:

En primer lugar, es importante señalar que la autoridad no es quien determina si un contribuyente tiene derecho a autocorregirse o no, sino que es el artículo 46, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, en relación con el diverso numeral 27, fracción XIII de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, los que establecen esa prerrogativa, especificando el primero de ellos, que en la última acta parcial se hará mención de los hechos u omisiones y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal.

Es decir, es el contribuyente el que **decide** si se corrige o no, sin que ello esté sujeto a la autorización de la autoridad, pues para ejercerlo, basta que el interesado presente la declaración normal o complementaria de corrección que corresponda tal como lo señalan los artículos 14⁸ y 15⁹ de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, de la cual debe aportar una copia de la declaración a la

⁷ **Artículo 2o.-** Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

...

XIII. Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales.

⁸ Artículo 14.- Para los efectos de lo dispuesto en la fracción XIII del artículo 2o. de la presente Ley, los contribuyentes tendrán derecho a corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la declaración normal o complementaria que, en su caso, corresponda, de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación.

Los contribuyentes podrán corregir su situación fiscal a partir del momento en el que se dé inicio al ejercicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas. El ejercicio de este derecho no está sujeto a autorización de la autoridad fiscal.

⁹ **Artículo 15.-** Los contribuyentes deberán entregar a la autoridad revisora, una copia de la declaración de corrección que hayan presentado. Dicha situación deberá ser consignada en una acta parcial cuando se trate de visitas domiciliarias; en los demás casos, incluso cuando haya concluido una visita domiciliaria, la autoridad revisora en un plazo máximo de diez días contados a partir de la entrega, deberá comunicar al contribuyente mediante oficio haber recibido la declaración de corrección, sin que dicha comunicación implique la aceptación de la corrección presentada por el contribuyente.

autoridad, quien cuenta con un término de 10 días para comunicar al contribuyente de la recepción de esa declaración.

En tal virtud, es inconcuso que desde el levantamiento de la última acta parcial el actor conocía cuáles eran los importes de ingresos determinados que debía considerar para tal efecto, así como las deducciones, y con ello estaba en aptitud legal de realizar la autocorrección.

Por otro lado, por cuanto hace al derecho de solicitar un convenio conclusivo, el artículo 69-C del Código Fiscal de la Federación, señala que cuando los contribuyentes sean objeto del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX de ese Código y **no estén de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial**, en el acta final, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, **podrán optar por solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo**.

Además de indicar el segundo párrafo del numeral en cita que los contribuyentes podrán hacer uso de tal derecho en cualquier momento, hasta dentro de los veinte días siguientes a aquél en que se haya levantado el acta final, notificado el oficio de observaciones o la resolución provisional, según sea el caso, siempre que la autoridad revisora ya haya hecho una calificación de hechos u omisiones; a más de que el ejercicio de tal medio alterno, tiene como consecuencia suspender el plazo a que alude el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, para que la autoridad emita la resolución liquidataria, tal como lo dispone el diverso numeral 69-F del referido ordenamiento legal.

De ahí que en opinión de esta Juzgadora en ningún momento se dejó en estado de indefensión jurídica a la parte actora, al gozar del derecho de autocorregirse y adoptar un convenio de acuerdo conclusivo, hasta antes de que le fuera notificada la resolución impugnada, de ahí que no le asista la razón.

CUARTO.- A continuación se procede al estudio del **tercer** concepto de impugnación planteado por la parte actora en su demanda, en el que medularmente refiere que es ilegal la resolución impugnada, por cuanto hace al apartado de rechazó deducciones autorizadas para efectos del impuesto sobre la renta, por la cantidad de \$2,348,254.96, por concepto de asesoría, estacionamiento y cursos de capacitación, así como el acreditamiento correspondiente del impuesto al valor agregado, al no tratarse de erogaciones que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, como lo establecen los artículos 5, fracción I, de la Ley del

Impuesto al Valor Agregado, en relación con los artículos 25 fracción III y 27 fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el ejercicio revisado.

Motivada la autoridad en la idea central de que no se aportó durante la visita la documentación comprobatoria que permitiera concluir que los gastos de operación que amparan los comprobantes fiscales que le fueron expedidos por los servicios prestados en realidad se hayan llevado a cabo, es decir, cuestiona **la materialidad de las operaciones**, determinación que dice, es incorrecta, porque para demostrar tener derecho a su deducibilidad y acreditamiento, lo único que debía probar era: 1) que las erogaciones efectuadas por concepto de asesoría, estacionamiento y cursos de capacitación, eran estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente y, 2) que los comprobantes fiscales que le fueron expedidos cumplían con los requisitos exigidos en las disposiciones fiscales, sin que la enjuiciada se ocupara en momento alguno de su estudio.

Respecto al objeto social de la empresa, señala que se dedica al área de servicios médicos especializados de hemodiálisis y nefrología, lo que implica que cualquier gasto o erogación que se realice para obtener la certificación de las autoridades de salud se encuentra relacionado con los fines de la actividad de la empresa, de tal manera que los conceptos observados por la fiscalizadora presuntamente por no ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, carecen de sustento jurídico.

Que para demostrar que la persona moral ***** *
***** ***** **, requirió los servicios profesionales de asesoría y
cursos de capacitación, que dio lugar a la documentación comprobatoria observada, **ofrece como prueba**, las autorizaciones otorgadas por la Dirección General de Regulación de los Servicios de Salud, de la Subsecretaría de regulación y Fomento Sanitario de la Secretaría de Salud y de la Comisión Federal para la Protección Contra Riesgos Sanitarios, con los cuales, dice, se acredita que siguió los procedimientos administrativos y de regulación para la prestación de los servicios de salud antes referidos.

En relación al gasto relativo a estacionamiento, que dio lugar a los comprobantes fiscales por concepto de pago de pensión de automóviles, señala que

dichas erogaciones son estrictamente indispensables para los fines de la actividad de la contribuyente, porque para cumplir con su objeto social, necesita de un lugar en el que se resguarden las ambulancias y unidades automotores, cuando se trasladen a los pacientes que necesitan el tratamiento médico, lo que dice, se **acredita con la exhibición** del contrato de arrendamiento por tiempo indeterminado suscrito por la actora y el prestador del servicio.

La autoridad por su parte, al contestar la demanda, sostuvo la validez de la resolución impugnada.

A juicio de los suscritos Magistrados, el concepto de impugnación en estudio es en parte, **inoperante** y en otra **infundado**, en atención a las siguientes consideraciones:

4.1. Para mayor comprensión de la litis planteada por las partes en el juicio, tenemos lo siguientes:

Del análisis a la resolución determinante del crédito fiscal, contenida en el oficio número SFA/DARF/A/001/2023 de 20 de enero de 2023, (visible en original a folios 35 a 118 de los autos del juicio en que se actúa) se aprecia que en el capítulo de **DEDUCCIONES OBSERVADAS** del Impuesto sobre la Renta, específicamente en el apartado de *VALORACIÓN DE PRUEBAS APORTADAS*¹⁰, la autoridad señaló que derivado de la revisión efectuada a la ahora impetrante y después de haber analizado la documentación aportada durante la visita, observó que registró deducciones en cantidad total de \$2,281,834.96, por concepto de gastos de operación, integrado de la siguiente forma: A) Asesoría \$1,420,734.20; B) Estacionamiento \$400,534.45 y, C) Curso de capacitación \$460,566.31, correspondiente al ejercicio fiscal comprendido del 01 de enero de 2018 al 31 de diciembre de 2018, **las cuales fueron rechazadas** al no lograr comprobar la materialización de las operaciones por las cuales se originaron los gastos efectuados, y por tanto, concluyó que no son estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 25, fracción III y 27, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- Pues no obstante que la contribuyente aportó durante la visita, copia simple de los comprobantes fiscales de las erogaciones efectuadas por concepto de asesoría, capacitación y estacionamiento, **no proporcionó evidencia suficiente de la transacción efectuada**, como son: *"análisis escritos relativos a la necesidad o pertinencia de adquirir el bien o contratar el servicio utilizados para la toma de decisiones*

¹⁰ Visible a paginas 42 a 46 de la resolución, folios 76 a 80 de los autos del juicio en que se actúa.

relacionadas con la transacción; documentos relativos al ofrecimiento de los bienes o servicios; documentos que acrediten las negociaciones previas a la contratación; documentos que acrediten la formalización propiamente dicha de la transacción, es decir, los contratos correspondientes; documentos que acrediten el seguimiento de los compromisos pactados; documentos que acrediten la supervisión de los trabajos; documentos que soporten la realización de los servicios y reportes periódicos de avance, entre otros, entregables propiamente dichos; documentos y asientos contables que acrediten la forma de pago y la efectiva realización de éste, así como documentos relacionados con dicha operación, como podrían ser, los que demuestren la forma en la que se hubiere fondeado el pago; correspondencia que acredite todos los aspectos anteriores, no sólo entre el proveedor y el cliente, sino también con asesores y otros terceros relacionados con la transacción; documentos que acrediten aspectos relevantes del sector o rama en la que se desempeñe el contribuyente, relacionados con la necesidad o pertinencia de la adquisición del bien o la recepción del servicio, etcétera.”

- Termina la autoridad señalando, en este apartado, que al no acreditarse la efectiva realización de dichos gastos, entonces no se tiene la certeza de que se trate de erogaciones que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad de la contribuyente visitada, pero basada en la premisa fundamental de que no se comprobó la **materialidad de las operaciones** amparadas en los comprobantes fiscales expedidos por los proveedores que ahí se detallan, derivado de que la accionante no aportó al procedimiento la documentación comprobatoria de los servicios prestados, por concepto de asesoría, estacionamiento y capacitación.

4.1. Señalado lo anterior, es **inoperante** el argumento expuestos por la parte actora en la página 22 de la demanda, en el que medularmente refiere que *para probar tener derecho a las deducciones autorizadas, así como el impuesto al valor agregado acreditable, por concepto de asesoría, estacionamiento y capacitación, lo único que tenía que acreditar es que dichas erogaciones eran estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, no así, la materialidad de las operaciones que amparan los comprobantes fiscales que le fueron expedidos por sus proveedores*, porque la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya determinó que la autoridad **sí puede**, dentro del **ejercicio de las facultades de comprobación** realizadas en términos del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, **verificar la autenticidad de las operaciones contables**.

Consecuentemente, en virtud de ello, y particularmente en el caso, dentro de la visita domiciliaria, también puede requerir información y documentación para conocer esa materialidad de las operaciones celebradas, con independencia de que el contribuyente exhiba los elementos que integran la contabilidad prevista en el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, al referir: *"...el hecho de que el contribuyente exhiba su contabilidad y demás documentación requerida por la autoridad fiscal, no implica que ésta deba aceptar como verídicos los datos que contienen, sino que están sujetos a escrutinio con el propósito de verificar su autenticidad y la acreditación de la realización material de las actividades u operaciones que informan."*

Tiene apoyo a lo anterior lo señalado en la jurisprudencia número 1a./J. 14/97, sustentada por la Primera Sala del Alto Tribunal, visible en la página 21 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo V, abril de 1997, novena época, materia: común, que reza:

"AGRAVIOS INOPERANTES. INNECESARIO SU ANÁLISIS CUANDO EXISTE JURISPRUDENCIA. Resulta innecesario realizar las consideraciones que sustenten la inoperancia de los agravios hechos valer, si existe jurisprudencia aplicable, ya que, en todo caso, con la aplicación de dicha tesis se da respuesta en forma integral al tema de fondo planteado."

Para mayor comprensión de lo sustentado por la Segunda Sala del Alto Tribunal, respecto a que, dentro del ejercicio de una facultad de comprobación, la autoridad **tiene facultades para constatar la veracidad de las operaciones o autenticidad de los documentos que sustentan las actividades;** se insertan las partes que interesan obtenidas de la ejecutoria mencionada anteriormente:

"(...)88. En cambio, **para corroborar que los comprobantes fiscales cumplen con los requisitos legales o que fueron idóneos para respaldar las pretensiones del contribuyente a quien le fueron emitidos,** la autoridad fiscal cuenta con las facultades de comprobación contempladas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, específicamente en las fracciones II, III y V, las cuales podrá ejercer, siempre y cuando no hayan caducado.

87. De tal suerte, **si durante el ejercicio de las facultades de comprobación, el contribuyente, con el objeto de acreditar el cumplimiento de una obligación fiscal, exhibe diversos documentos, ello no implica que la autoridad hacendaria en automático admita la veracidad de los datos que contengan, menos aún que acceda a la pretensión del causante, puesto que sólo a través del control que de tales documentos realice, puede tener la certeza de que no son apócrifos y que efectivamente acreditan el acatamiento de esa obligación, que es precisamente el objeto de la revisión.**(6)

88. En efecto, la valoración y, en su caso, desestimación de la contabilidad y demás documentación exhibida por el contribuyente o terceros relacionados con él, son cuestiones propias de las facultades de comprobación que la autoridad fiscal puede llevar a cabo, puesto que el restarle eficacia y validez a tal documentación sólo trae consecuencias de índole fiscal, en cuanto a la verificación del debido cumplimiento de las disposiciones en la materia, lo cual encuentra sustento en el artículo 42, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación.

89. En otras palabras, la **sola exhibición de la contabilidad, documentación e información requerida por la autoridad hacendaria con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, no genera en automático la procedencia de las pretensiones del contribuyente, sino que está sujeta a la comprobación, en el plano fáctico, de las actividades u operaciones que soportan.**

90. Estimar que al desplegar sus atribuciones fiscalizadoras, la autoridad hacendaria no puede comprobar la autenticidad de las operaciones o actividades consignadas en la contabilidad y demás documentación presentadas por el contribuyente, implicaría obligarla a tener como válido cualquier documento o información que se le presente, sin que pudiera verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, ni corroborar, en caso de advertirlo, si existe o no una simulación de operaciones fiscales. **De ahí que se considere que dentro de las facultades de comprobación se encuentra inmersa la de constatar la autenticidad de los documentos que soportan las actividades de los contribuyentes.**

91. El aserto anterior encuentra apoyo en lo resuelto por esta Sala en la contradicción de tesis 535/2012, cuya litis versó en establecer el valor probatorio de un comprobante fiscal expedido por un contribuyente que no fue localizado, la cual se resolvió en el sentido de que el hecho de que no haya dado aviso a la autoridad hacendaria respecto de su cambio de domicilio, no necesariamente implica que tal comprobante sea nulo o carezca de valor probatorio, ya que esa omisión, aisladamente considerada, no da lugar a dicha consecuencia, puesto que no se prevé en esos términos en los artículos 27, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, siendo que tratándose de restricciones o sanciones, éstas deben estar contempladas expresamente en la norma a fin de respetar el derecho de seguridad jurídica.

92. Asimismo, que no se puede obligar al causante que exhibe un comprobante fiscal, a cerciorarse del cumplimiento de los deberes que corresponden al emisor de ese comprobante y, por tanto, la autoridad fiscal no puede negar la procedencia de las pretensiones del contribuyente exclusivamente por el hecho de que quien le expidió el comprobante fiscal, no dio aviso a la propia autoridad respecto de su cambio de domicilio, sin perjuicio de que existan otras razones por las que no acceda a su pretensión.

93. Además, que la conclusión alcanzada **no restringe las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, puesto que de considerar que el comprobante fiscal exhibido por un contribuyente no ampara la transacción que soporta, puede requerir la información necesaria en atención a la transacción en particular, con el objeto de conferirle o no eficacia probatoria, y en su caso, no acceder a la pretensión del causante tomando en cuenta las situaciones fácticas del asunto.**

94. Así, se confirma lo acertado de lo indicado anteriormente en cuanto a que en el despliegue de las facultades de comprobación, **el hecho de que el contribuyente exhiba su contabilidad y demás documentación requerida por la autoridad fiscal, no implica que ésta deba aceptar como verídicos los datos que contienen, sino que están sujetos a escrutinio con el propósito de verificar su autenticidad y la acreditación de la realización material de las actividades u operaciones que informan.**

La jurisprudencia comentada, es la 2a./J. 78/2019 (10a.), con número de registro 2020068, consultable en la página 2186 de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Libro 67, Junio de 2019, Tomo III, Décima Época, Materia Administrativa, de rubro y texto siguientes:

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL EJERCERLAS LA AUTORIDAD FISCAL PUEDE CORROBORAR LA AUTENTICIDAD DE LAS ACTIVIDADES O ACTOS REALIZADOS POR EL CONTRIBUYENTE, A FIN DE DETERMINAR LA PROCEDENCIA DE SUS PRETENSIONES, SIN NECESIDAD DE LLEVAR A CABO PREVIAMENTE EL PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. El procedimiento citado tiene como objetivo acabar con el tráfico de comprobantes fiscales y evitar el daño generado a las finanzas públicas y a quienes cumplen con su obligación de contribuir al gasto público, lo cual pone de relieve que mediante este procedimiento no se busca como ultima ratio eliminar los efectos producidos por los comprobantes fiscales, sino detectar quiénes emiten documentos que soportan actividades o actos inexistentes. En cambio, para corroborar si los comprobantes fiscales cumplen con los requisitos legales o que fueron idóneos para respaldar las pretensiones del contribuyente a quien le fueron emitidos, la autoridad fiscal cuenta con las facultades de comprobación contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. Por tanto, se trata de procedimientos distintos y no es necesario que la autoridad fiscal haya llevado a cabo el procedimiento previsto en el artículo 69-B para, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la improcedencia de las pretensiones del contribuyente basándose en el hecho de ser inexistentes los actos o actividades registrados en su contabilidad y respaldados en los comprobantes fiscales exhibidos. Además, es evidente que la atribución consignada en el artículo 69-B no excluye las facultades contempladas en el artículo 42 destinadas a comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los causantes, dentro de las cuales se encuentra inmersa la de verificar la materialidad de las operaciones económicas gravadas. De tal manera que si el contribuyente sujeto a las facultades de comprobación no acredita la real materialización de las actividades u operaciones registradas en su contabilidad y comprobantes fiscales, la autoridad fiscal válidamente podrá declarar su inexistencia, y determinar que esos documentos carecen de valor probatorio y, por ello, no podrá tomarlos en cuenta para efectos de la procedencia de la pretensión del contribuyente.

Derivado de lo anterior, la autoridad fiscal, no sólo puede dentro del ejercicio de las facultades de comprobación verificar la materialidad de las operaciones, sin mayor justificación competencial que las inherentes a la facultad que está desplegando, como en el caso, visita domiciliaria; sino que también **está facultada para requerir**, dentro de esa revisión, **la información necesaria a fin de constatar la veracidad de las operaciones contables revisadas.**

En efecto, las facultades previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, y particularmente en virtud del caso que nos ocupa, permite a la autoridad fiscalizadora verificar que los contribuyentes hayan cumplido con sus obligaciones tributarias, incluyen la atribución de realizar ***"todos los actos tendentes a corroborar si las operaciones que se hicieron constar en los documentos que integran la contabilidad del causante, en realidad se ejecutaron"***, tal como lo sostuvo expresamente la Segunda Sala en comentario.

Así al referir a *"todos los actos tendentes a corroborar las operaciones"*, lleva imbíbido poder requerir toda la información necesaria en atención a la transacción

en particular, con el objeto de constatar la veracidad de las operaciones a las que refiere la documentación contable (libros, declaraciones, facturas, estados de cuenta, entre otros, como aquellas que dispone el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación); requerimientos que además son permitidos por el artículo 42, fracción III del Código Fiscal de la Federación para la revisión de la visita domiciliaria; de **modo que aunque el contribuyente exhiba la contabilidad, ello no da pauta para que la autoridad en automático admita la veracidad de las operaciones, pues ello ocasionaría un impedimento para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, ni corroborar, en caso de advertirlo, si existe o no una simulación de operaciones fiscales**; de ahí que la atribución de la fiscalizadora para verificar la autenticidad de las operaciones, como en el caso, **no se constriñe a que el contribuyente exhiba los documentos contables, sino también a poder constatar la veracidad de los mismos**, realizando para tal efecto, los requerimientos necesarios para tal fin, como en el caso lo hizo a lo largo de la revisión; requerimientos que además, no son ajenos a la naturaleza de la facultad de comprobación desplegada en la especie.

En efecto, el marco de referencia normativo que permite a la autoridad realizar el acto de molestia en perjuicio del gobernado se constituye por los artículos 42, fracción III y 46 del Código Fiscal de la Federación, conforme a los cuales la autoridad está facultada para requerir al contribuyente además de la contabilidad, informes, datos o documentos necesarios a efecto de llevar a cabo su revisión.

Consecuentemente, bastará que la autoridad tenga competencia para desplegar la visita domiciliaria o revisión de escritorio, para que también, llegado el momento, y derivado de la revisión al cumplimiento de las obligaciones fiscales, pueda cuestionar la autenticidad de las operaciones que ampare la contabilidad y comprobantes fiscales exhibidos por el contribuyente en esa visita, realizando los requerimientos necesarios para ello, sin necesidad de invocar otros preceptos distintos al artículo 42, fracción III del Código Fiscal de la Federación y relativos del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria vinculados directamente a la visita domiciliaria o revisión de escritorio.

De aquí que el caso, la sola exhibición de los **comprobantes fiscales, no implica que la autoridad hacendaria en automático admita la veracidad de**

los datos que contengan, menos aún que acceda a la pretensión del causante, sino que está sujeta a la comprobación, en el plano fáctico, de las actividades u operaciones que soportan.

Lo anterior es así, pues para deducir una determinada cantidad del pago de un impuesto en una declaración, resulta indispensable contar con el documento necesario para demostrar en forma fehaciente el importe preciso que salió del patrimonio del contribuyente, así como el servicio o la finalidad que se obtuvo con el desembolso.

Siendo infundados los razonamientos esgrimidos por el accionante de que basta demostrar que los comprobantes fiscales que le fueron expedidos por concepto de gastos de operación, cumplieran con los requisitos exigidos en las disposiciones fiscales, para considerar que las erogaciones efectuadas eran estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, al perder de vista que todo gasto efectuado por el contribuyente que pretenda deducir de su declaración fiscal, **debe contar con el soporte que justifique la causa justa de esa erogación**, indicando la cantidad precisa que se pagó o se invirtió para obtener una finalidad específica.

De esta manera al no demostrar el contribuyente con las facturas o documentación comprobatoria, el respaldo de las deducciones que declaró, es correcto el rechazo que hace la autoridad fiscal de las partidas deducidas que carecen de la documentación indispensable. Lo anterior es así, pues tratándose de la prestación de servicios, incluso de bienes intangibles, debe conservarse un documento comprobatorio de la cantidad que se pagó, cuándo se pagó, a quién y en qué consistió el servicio, para que sea posible deducirlo legalmente.

Maxime que, en el caso, lo observado por la enjuiciada fue justamente que la parte actora no aportó en la visita la documentación comprobatoria de las erogaciones efectuadas por concepto de asesoría capacitación y estacionamiento, que permitiera corroborar que efectivamente los servicios fueron prestados. **Lo anterior es así, pues para deducir una determinada cantidad del pago de un impuesto en una declaración, resulta indispensable contar con el documento necesario que permita demostrar en forma fehaciente la cantidad precisa que salió del patrimonio del contribuyente, así como el servicio o la finalidad que se obtuvo con el desembolso.**

En este punto, se precisa que esta Sala no prejuzga sobre la estricta indispensabilidad o no de los gastos de operación erogados sirvieron de sustento para la deducción del impuesto sobre la renta y acreditamiento del impuesto al valor agregado, pues al tener como objeto social una área tan delicada para la salud, como es el servicio de hemodiálisis y nefrología, resulta más que evidente que requiere la contratación de servicios de asesoría y capacitación del personal que realiza los tratamientos antes referidos y por ende necesita un lugar de estacionamiento en el que los pacientes trasladados a sus instalaciones puedan depositar sus vehículos.

Sin embargo, lo observable y por ende sujeto a prueba es la autenticidad de las operaciones contables amparadas en los comprobantes fiscales que le fueron expedidos por sus proveedores, a fin de corroborar que éstos **cumplen con los requisitos legales o que fueron idóneos para respaldar las pretensiones del contribuyente a quien le fueron emitidos**, pues no debe olvidarse que lo objetado por la autoridad en la resolución impugnada es la **vinculación** o correlación existente entre los pagos que amparan los comprobantes fiscales de marras con las actividades que la empresa realiza de acuerdo a su objeto social, ante la falta de materialidad de las operaciones derivado de inconsistencias atribuidas a la propia accionante, **al no aportar la documentación comprobatoria de las operaciones de la que derivan los servicios profesionales que le fueron prestados** y que dieron origen a las deducciones autorizadas.

4.2. En cuanto al argumento expuesto por la parte actora en la página 19 de la demanda, en el sentido de que la autoridad tuvo en su poder en todo momento los elementos necesarios para conocer el origen de *las erogaciones efectuadas por los conceptos de asesoría, estacionamiento y cursos de capacitación, las que dice fueron aportadas mediante escritos libres de fecha 03 de diciembre de 2021 y 11 de noviembre de 2022, sin que sea obstáculo a lo anterior, que se hayan aportado en copia simple durante la visita, es inoperante*, porque de la lectura a la resolución impugnada, se advierte que el motivo esencial del rechazo de las deducciones autorizadas y acreditamiento respectivo, se debió precisamente a que la autoridad no pudo corroborar (a pesar de corresponderle la carga al demandante) la efectiva realización de las operaciones que amparan los comprobantes fiscales que le fueron expedidos, al no haber acompañado los elementos necesarios que le permitieran constar las erogaciones efectuadas, por

concepto de asesoría capacitación y estacionamiento.

Aunado a que del contenido de los escritos 03 de diciembre de 2021 y 11 de noviembre de 2022, visibles a folios 179 a 180 y 203 a 230 de autos, a los que hace referencia la accionante, se advierte que lo aportado en esa oportunidad fueron: *la documentación comprobatoria de los ingresos y egresos, consistentes en: facturas de venta, facturas de compras y comprobantes de gastos, así como los registros contables, pólizas de ingresos; libros de diario mayor y menor; copias de las declaraciones de impuestos al valor agregado mensual e impuesto sobre la renta y como retenedor del impuesto al valor agregado e impuesto sobre la renta; copias de los estados de cuenta bancarios de la empresa actora; balanzas de comprobación mensuales; auxiliares contable de las cuentas de ingresos, bancos, gastos, clientes, impuesto al valor agregado pagado, impuesto al valor agregado causado, aviso de inscripción al registro federal de contribuyentes, papales de trabajo con el cálculo para el pago del impuesto sobre la renta provisional, impuesto al valor agregado, copias fotostáticas del acta constitutiva y modificaciones de la empresa actora, así como copia simple de las facturas de las deducciones por concepto de asesoría, capacitación y estacionamiento y copia simple del contrato de mutuo de fechas 15 y 22 de enero y 22 de octubre ambos de 2018 y 8 recibos de pago por concepto de préstamo*, de ahí que no le asista la razón al partir de una premisa errónea.

4.3. En relación a los argumentos expuestos por la accionante en la página 26 de la demanda, así como los **elementos demostrativos que ofrece** como prueba a folios 145 a 154 de autos, consistente en: *las autorizaciones otorgadas por la Dirección General de Regulación de los Servicios de Salud, de la Subsecretaría de Regulación y Fomento Sanitario de la Secretaría de Salud y de la Comisión Federal para la Protección Contra Riesgos Sanitarios*, con los cuales pretende acreditar que la persona moral ******* * ***** ***, se encuentra certificada y por ello era requería la contratación de servicios de asesoría y capacitación. Así como la documental consistente en: *contrato de arrendamiento por tiempo indeterminado suscrito por la actora y el prestador del servicio*, visible a folios 155 a 159 de autos, con el cual dice probar que las erogaciones efectuadas por concepto de estacionamiento, era estrictamente indispensable para los fines de la actividad de la contribuyente.

A juicio de los suscritos Magistrados los argumentos en estudios son **inoperantes**, porque la actora pretende sustentar su dicho con documentales que **no fueron allegados al procedimiento de fiscalización**, por tanto, al haberse

aportado hasta el juicio contencioso administrativo, por causas atribuibles al propio interesado, no obstante que estuvo en posibilidad de hacerlo durante la visita domiciliaria, entonces debe estimarse que las presentó extemporáneamente, lo que constituye un impedimento para que esta Juzgadora pueda realizar una ponderación al respecto en el presente fallo.

Lo anterior es así, pues al hacerlo, esta Sala estaría asumiendo la valoración en forma directa, es decir, sin que la autoridad hubiere estudiado y evaluado tales probanzas, aportadas para acreditar la existencia de las operaciones que por concepto de prestación de servicios recibió la parte actora de sus proveedores; siendo que dicha valoración, en sustitución de aquélla, conllevaría, en estricto sentido, a que esta Juzgadora no estuviera analizando la legalidad de lo determinado por la autoridad fiscalizadora (y que evidentemente las desconoce), por el contrario, estaría actuando como autoridad verificadora, esto es, sería tanto como llevar a cabo actos de fiscalización al valorar medios de prueba respecto de los cuales no se pronunció la autoridad hacendaria.

Es aplicable al caso, la jurisprudencia 2a./J. 73/2013 (10a.), con número de registro 2004012, consultable en la página 917 de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Libro XXII, Julio de 2013, Tomo I, Décima Época, Materia Administrativa, de rubro y texto siguientes:

JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA QUE LO RIGE, NO IMPLICA PARA EL ACTOR UNA NUEVA OPORTUNIDAD DE OFRECER LAS PRUEBAS QUE, CONFORME A LA LEY, DEBIÓ EXHIBIR EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN O EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO PROCEDENTE, ESTANDO EN POSIBILIDAD LEGAL DE HACERLO [MODIFICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 69/2001 (*)]. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación modifica la jurisprudencia referida, al considerar que el principio de litis abierta derivado del artículo 1o. de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo cobra aplicación únicamente cuando la resolución dictada en un procedimiento administrativo se impugna a través del recurso administrativo procedente, antes de acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y se traduce en la posibilidad para el actor de formular conceptos de impugnación no expresados en el recurso, pero tal prerrogativa no implica la oportunidad de exhibir en juicio los medios de prueba que, conforme a la ley, debió presentar en el procedimiento administrativo de origen o en el recurso administrativo respectivo para desvirtuar los hechos u omisiones advertidos por la autoridad administrativa, estando en posibilidad legal de hacerlo. De haber sido esa la intención del legislador, así lo habría señalado expresamente, como lo hizo tratándose del recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación en el que, por

excepción, se concede al contribuyente el derecho de ofrecer las pruebas que por cualquier motivo no exhibió ante la autoridad fiscalizadora, para procurar la solución de las controversias fiscales en sede administrativa con la mayor celeridad posible y evitar su impugnación en sede jurisdiccional, esto porque la autoridad administrativa puede ejercer cualquiera de las acciones inherentes a sus facultades de comprobación y supervisión, como lo es, entre otras, solicitar información a terceros para compulsarla con la proporcionada por el recurrente o revisar los dictámenes emitidos por los contadores públicos autorizados, lo que supone contar con la competencia legal necesaria y los elementos humanos y materiales que son propios de la administración pública. Por tanto, tal prerrogativa no puede entenderse extendida al juicio contencioso administrativo, pues no sería jurídicamente válido declarar la nulidad de la resolución impugnada con base en el análisis de pruebas que el particular no presentó en el procedimiento de origen o en el recurso administrativo, estando obligado a ello y en posibilidad legal de hacerlo, como lo prescribe el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al indicar que los gobernados deben conservar la documentación indispensable para demostrar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y exhibirla cuando sea requerida por la autoridad administrativa en ejercicio de sus facultades de comprobación. Estimar lo contrario significaría sostener que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa puede sustituirse en las facultades propias de la autoridad fiscal y declarar la nulidad de sus actos por causas atribuibles al particular.

QUINTO.- Por cuestión de técnica y en apego al artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se procede al estudio de los conceptos de impugnación expresados por la parte actora en un orden distinto al planteado en la demanda, dando primacía a aquellos que de ser fundados, producirían la nulidad lisa y llana, frente a aquellos argumentos que no darían igual resultado.

En el **segundo** concepto de impugnación planteado por la parte actora en su demanda, refiere que es ilegal la resolución impugnada al no estar debidamente fundada y motivada, toda vez que del contenido de aquella, específicamente a páginas 62, 81 y 82, se aprecia que la autoridad fiscalizadora procedió a determinar la base gravable de impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado, del ejercicio comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2018, pero sin establecer en momento alguno los fundamentos legales de las leyes sustantivas correspondientes que le permitan calcular los citados tributos, pues simple y sencillamente se limitó a establecer una serie de conceptos y números, sin explicar el procedimiento empleado para obtener el importe actualizado anteriormente señalado, lo cual era imprescindible que hiciera a fin de cumplir con el imperativo de la debida fundamentación y motivación que exigen los artículos 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 38 fracción, IV del Código Fiscal de la Federación.

La autoridad al contestar la demanda, sostuvo la legalidad y validez de la resolución impugnada, señalando que contrario a lo sostenido por la demandante, sí fundó y motivó la determinación de la base gravable respecto del impuesto al valor

agregado, además de señalar la información y documentación analizada y proporcionada por la propia contribuyente durante la visita, como son, registros contables, balanzas de comprobación, pólizas contables de ingresos y diarios, los comprobantes digitales fiscales por internet, registros auxiliares de bancos cobrados, correspondientes al periodo 1 de enero de 2018 al 31 de diciembre de 2018.

Información de la cual, dice, conoció que el valor de la base gravable de los actos o actividades gravados de \$36,416,421.00, a la tasa del 16% por la cantidad de \$524,059.24 fueron cobrados, lo que se constató con los depósitos de los estados de cuenta de la institución bancaria BBVA BANCOMER, S.A., con número de cuenta 0145855268 abierta a nombre de la actora, de ahí que no le asista la razón, pues en momento alguno se le dejó en estado de indefensión jurídica. Además de indicar que la accionante es omisa en acreditar mediante prueba pericial que el cálculo del impuesto empleado sea incorrecto o no corresponda al periodo sujeto a revisión.

A juicio de los suscritos Magistrados el concepto de impugnación en estudio es **FUNDADO** y suficiente para declarar la nulidad de la resolución impugnada, en atención a las siguientes consideraciones:

5.1. Primeramente, se precisa que todo acto de autoridad debe cumplir con los requisitos exigidos por el artículo 16 de la Constitución Federal, consistente en que todo acto de molestia debe ser emitido por autoridad competente, y a su vez, debe estar fundado y motivado, esto es, que en el acto se exprese con precisión el precepto legal aplicable al caso y que se señalen con igual precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se consideraron para la emisión del acto; además ha de existir una correcta adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas invocadas por la autoridad.

La **garantía de legalidad** prevista en el artículo 16 constitucional, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano y **lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre** y, por tanto, en estado de indefensión, es decir, de una imposibilidad para defenderse contra los actos de la autoridad.

En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en **"saber a qué atenerse"** respecto del contenido de la ley y a la actuación de la autoridad; lo que se traduce en darle **a conocer de manera completa las circunstancias y condiciones que determinaron la emisión del acto de molestia, de manera que sea posible para el afectado cuestionarlo y controvertir el mérito de la decisión, permitiéndole una real y auténtica defensa.**

Por tanto, no basta que el acto de autoridad apenas observe una narración de hechos o circunstancias a manera de motivación que resulte incongruente, insuficiente o imprecisa, que impida la finalidad del conocimiento, comprobación y defensa pertinente, ni es válido exigir una amplitud o abundancia superflua, pues basta la expresión de lo estrictamente necesario para explicar, justificar y posibilitar la defensa, así como para comunicar la decisión, a efecto de que el acto se considere debidamente fundado y motivado, exponiendo los hechos relevantes para decidir, **citando la norma habilitante y un argumento mínimo pero suficiente para conocer el razonamiento del que se deduzca la relación de pertenencia lógica entre los hechos y el derecho invocado.**

Se cita como apoyo, la Jurisprudencia I.4o.A. J/43 sustentada por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIII, Mayo de 2006, Página 1531, que señala:

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. EL ASPECTO FORMAL DE LA GARANTÍA Y SU FINALIDAD SE TRADUCEN EN EXPLICAR, JUSTIFICAR, POSIBILITAR LA DEFENSA Y COMUNICAR LA DECISIÓN.- El contenido formal de la garantía de legalidad prevista en el artículo 16 constitucional relativa a la fundamentación y motivación tiene como propósito primordial y ratio que el justiciable conozca el "para qué" de la conducta de la autoridad, lo que se traduce en darle a conocer en detalle y de manera completa la esencia de todas las circunstancias y condiciones que determinaron el acto de voluntad, de manera que sea evidente y muy claro para el afectado poder cuestionar y controvertir el mérito de la decisión, permitiéndole una real y auténtica defensa. Por tanto, no basta que el acto de autoridad apenas observe una motivación pro forma pero de una manera incongruente, insuficiente o imprecisa, que impida la finalidad del conocimiento, comprobación y defensa pertinente, ni es válido exigirle una amplitud o abundancia superflua, pues es suficiente la expresión de lo estrictamente necesario para explicar, justificar y posibilitar la defensa, así como para comunicar la decisión a efecto de que se considere debidamente fundado y motivado, exponiendo los hechos relevantes para decidir, citando la norma habilitante y un argumento mínimo pero suficiente para acreditar el razonamiento del que se deduzca la relación de pertenencia lógica de los hechos al derecho invocado, que es la subsunción.

5.2. A merced de lo anterior, también es necesario mencionar que nuestro Alto Tribunal ya ha determinado los **alcances del principio de legalidad tributaria,**

el cual se refiere a que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establecen todos los elementos para realizar el **cálculo de una contribución**, fijándolos con la precisión necesaria que, por una parte, **impida el comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades** que directa o indirectamente participen en su recaudación y que, por otra, **genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado; cómo se calculará la base del tributo; qué tasa o tarifa debe aplicarse; cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y todo aquello que permita conocer qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o se pretenda ubicar.**

Lo anterior implica que los **elementos esenciales del tributo** (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago) estén previstos en la ley de manera expresa para evitar que quede a la arbitrariedad de las autoridades exactoras la fijación del tributo.

Cobra aplicación la jurisprudencia del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, número de registro 232797, consultable en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, volumen 91-96, primera parte, página 173; que dispone:

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la **necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley**, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino **fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley**, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, **en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad**

no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, **la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano**, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.”

(énfasis agregado)

De igual manera, es necesario referir que el principio de legalidad tributaria **exige que sea el legislador quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones**, 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, esto es, establecer la definición absoluta de un concepto relevante para el **cálculo del tributo**, lo que no deja abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o **bien, que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.**

Lo anterior, en aplicación, *a contrario sensu*, de la jurisprudencia P./J.106/2006, del Pleno de nuestro Alto Tribunal constitucional, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, octubre de 2006, página 5; que dispone:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO. 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, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, 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**, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.”

(Lo resaltado es nuestro)

5.3. En el caso, del análisis a la resolución impugnada contenida en el oficio número SFA/DARF/A/001/2023 de fecha 20 de enero de 2023, visible en original a folios 35 a 118 de los autos del juicio en que se actúa, se aprecia que los **fundamentos y motivos expuestos por la autoridad** para determinar a la persona moral, hoy actora, ******* * ***** ***, un crédito fiscal en cantidad total de \$1,167,917.82 por concepto de Impuesto al Valor Agregado, recargos y multas, por el ejercicio fiscal comprendido de 01 de enero al 31 de diciembre del 2018, fueron los siguientes:

- El capítulo denominado **"I. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. A) VALOR DE ACTOS A ACTIVIDADES GRAVADOS A LA TASA DEL 16%"¹¹**, la autoridad concluye que es procedente considerar como valor de los actos o actividades afectos para el pago del impuesto al valor agregado, la cantidad de \$36,416,421.00, por el periodo comprendido del 01 de enero de 2018 al 31 de diciembre de 2018, el cual queda definido en ese importe, luego de que la contribuyente desvirtuara una diferencia de presunto valor de actos, en monto de \$3,133.000.00.
- En el subapartado **"B) IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ACREDITABLE"**, visible a página 60¹² de la resolución, la autoridad señaló que es procedente considerar como impuesto al valor agregado acreditable para efectos del impuesto al valor agregado, la cantidad de \$5,029.257.41, por el ejercicio fiscal antes referido.
- **Rechazando un impuesto al valor agregado que le fue trasladado en cantidad total de \$365,093.59**, el cual se integra por los siguientes conceptos e importes: A) Asesoría \$227,317.47; B) Estacionamiento \$64,085.51 C) Curso de capacitación \$73,690.61, al tratarse de un impuesto al valor agregado trasladado proveniente de deducciones que no reúnen requisitos fiscales para su deducibilidad en el impuesto sobre la renta y en consecuencia tampoco se considera acreditable el impuesto al valor agregado que le fue trasladado, por no ajustarse a lo dispuesto por los artículos 5, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con los artículos 25 fracción III y 27 fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el ejercicio revisado.

¹¹ localizable a página 46 a 50 de la resolución, foja 80 a 84 de los autos del juicio en que se actúa.

¹² Folio 94 de los autos del juicio en que se actúa.

Es decir, este apartado de impuesto al valor agregado acreditable, es el único observado por la autoridad y que consideró no desvirtuado por el contribuyente dentro de la visita; de ahí que, a pesar de ello, el único impuesto liquidado fuera precisamente IVA, tal como se ilustrará más adelante.

- Posteriormente a páginas 62 de la liquidación combatida¹³, se aprecia que la autoridad procede a determinar un **crédito fiscal** como sigue:

“I).-IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS MORALES.

EJERCICIO COMPRENDIDO DEL 1 DE ENERO DE 2018 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018.

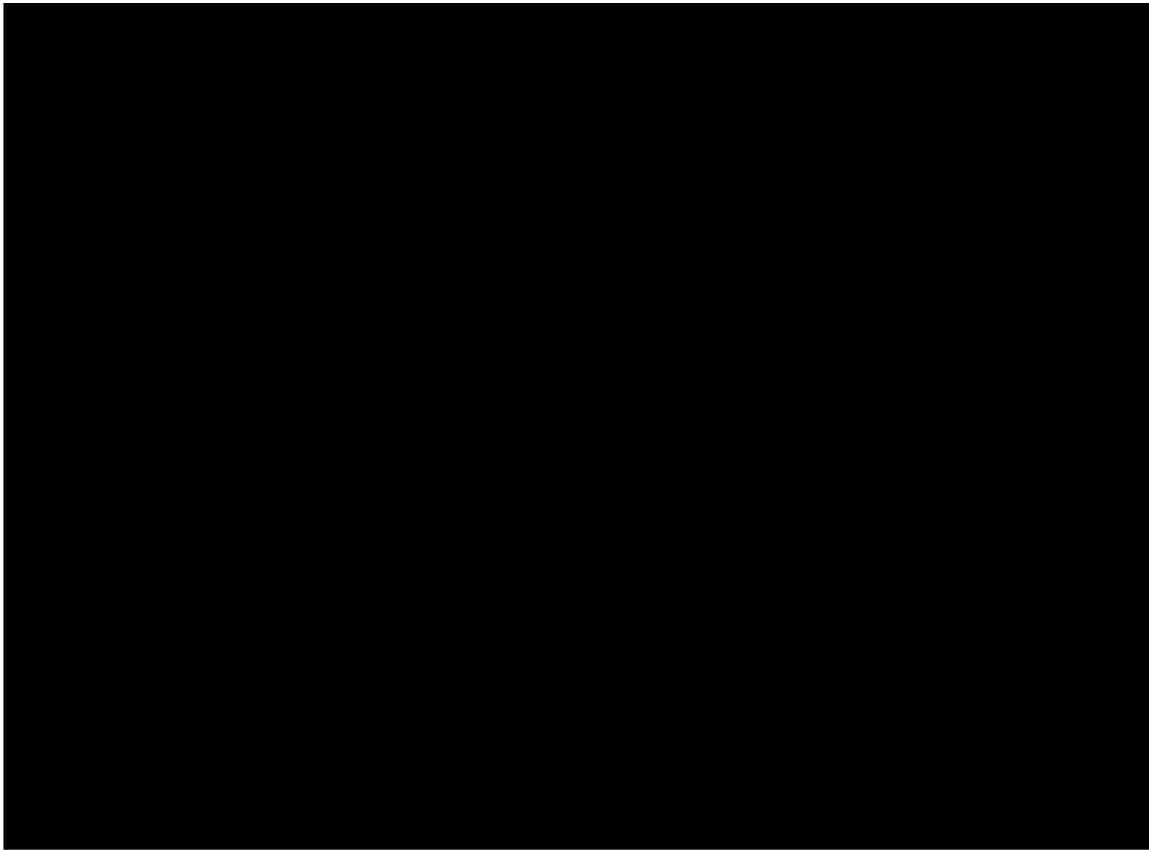
DETERMINACIÓN DE LA BASE GRAVABLE:

TOTAL DE INGRESOS ACUMULABLES	\$41,425,920.00
TOTAL DE DEDUCCIONES AUTORIZADAS DETERMINADAS	\$43,148,407.04
PÉRDIDA FISCAL DEL EJERCICIO	\$1,722,487.04

II).- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

PERIODO COMPRENDIDO DEL 1 DE ENERO DE 2018 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018.

DETERMINACIÓN DE LA BASE GRAVABLE



¹³ Foja 96 de autos.

- A continuación, en las páginas 63, 66 y 67 de la resolución¹⁴, procede a determinar el factor de actualización, los recargos y multas de fondo y forma, relacionadas con la omisión de pagar o enterar la contribución del impuesto al valor agregado (en cantidad de \$524,059.24), por el ejercicio fiscal comprendido de 01 de enero al 31 de diciembre del 2018.
- Posteriormente a páginas 81 de la providencia combatida¹⁵, señala a manera de resumen **un crédito fiscal** determinado a cargo de la contribuyente visitada ***** * ***** ***** ** ***** en cantidad total de \$1,167,917.82, integrado como sigue:

I. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ACTUALIZADO.	<u>\$524,059.24</u>
II.- RECARGOS	\$393,714.29
III.- MULTAS DE FONDO	\$230,794.29
IV.- MULTAS FORMALES No proporcionar documentación al inicio de la auditoría, artículo 85, fracción I y 86 fracción I del Código Fiscal de la Federación.	\$19,350.00
TOTAL CRÉDITO FISCAL	<u>\$1´167,917.82</u>
(UN MILLÓN CIENTO SESENTA Y SIETE MIL NOVECIENTOS DIECISIETE PESOS 82/100 M.N)	

5.4. En este punto, se precisa, que el importe observado por la autoridad fiscalizadora, tiene como **génesis**, el rechazo del impuesto al valor agregado que le fue trasladado en cantidad total de \$365,093.59, proveniente de deducciones que no reúnen los requisitos fiscales para su deducibilidad en el impuesto sobre la renta y en consecuencia tampoco se considera acreditable el impuesto al valor agregado trasladado, por no ajustarse a lo dispuesto por los artículos 5, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con los artículos 25 fracción III y 27 fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el ejercicio revisado.

¹⁴ visibles a folios 97, 100 y 101 de los autos del juicio en que se actúa.
¹⁵ foja 115 de autos.

Sin embargo, ninguno de los artículos citados en la resolución, se refieren a la determinación de la **base gravable del impuesto al valor agregado**, sino que únicamente regulan lo relativo al impuesto al valor agregado acreditable, pues estos en conjunto, disponen los requisitos que deben cumplir las deducciones autorizadas, (artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta) y, que en el caso del Impuesto al Valor Agregado, esta prerrogativa recibe el nombre de **acreditamiento**¹⁶, mismo que consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la Ley de ese impuesto la tasa que corresponda según sea el caso; entendiéndose por impuesto acreditable el Impuesto al Valor Agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

Por otra parte, el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en el periodo, contiene los requisitos para que dicha contribución sea acreditable, entre los que destaca, que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley del acto o a las que se les aplique la tasa de 0%. Para los efectos de esa Ley, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del Impuesto Sobre la Renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último tributo.

De esta manera, atendiendo a la estructura normativa de la Ley del Impuesto al Valor Agregado¹⁷, se puede concluir que la **causación del tributo** se sustenta en ciertas reglas generales y excepciones a ellas, por tanto, debe estar expresamente indicada en la norma que además, sobre el tema de valor de actos o actividades, al conformar la materia fundamental de la contribución (parte de los elementos que sirven para determinar la base del impuesto), en los términos del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, **son normas de aplicación estricta**, lo que supone que no se autoriza su aplicación por analogía o mayoría de razón.

Otra regla general que se desprende de la citada ley es que el valor de actos o actividades que genera el pago del impuesto, lo hace a la tasa que, valga redundancia, por regla general, se aplique a los actos gravados, salvo que la norma establezca un tratamiento distinto para determinado tipo de ingreso, en cuyo caso, de

¹⁶ Artículo 4 de la Ley del impuesto al valor agregado.

¹⁷ Artículos 1, 1-A, 2-A, 4, 5, 5-D y 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

nueva cuenta, al ser normas que incidirían en aspectos fundamentales de la contribución, deben citarse expresamente en el acto de molestia.

5.5. Señalado lo anterior, es **fundado** el argumento de la parte actora al expresar que la autoridad no fundó y motivó en el acto impugnado los preceptos legales que le permiten **calcular la base gravable del impuesto al valor agregado determinado**; además de no explicar la **mecánica empleada** para obtener el importe actualizado de \$524,059.24 a que hace referencia en la tabla en la que se liquida el citado impuesto (página 62 de la resolución), que posteriormente fue citado en el capítulo denominado "resumen del crédito fiscal" (página 81 del acto cuestionado), lo que a juicio de esta Juzgadora resulta jurídicamente incorrecto, pues tal actuación discrecional y arbitraria de la autoridad **impidió conocer al contribuyente sobre qué hecho o circunstancia se realizó la determinación del tributo**, que sirvieron de base para las actualizaciones, recargos y multas que le sucedieron, vulnerando con ello los principios de **seguridad y certeza jurídica**, consagrados en los artículos 16 Constitucional y 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, que exigen como requisito del acto administrativo, estar fundado y motivado.

Lo anterior es así, pues al actuar de modo intempestivo la autoridad en el acto impugnado, insertando únicamente una tabla en la que se determina, en la parte final de aquella, **un impuesto al valor agregado actualizado al 20 de enero de 2023**, en cantidad de \$524,059.24, pero **sin explicar ni motivar el procedimiento respectivo para llegar a esa conclusión**, limitándose a señalar una serie de conceptos y números, en las columnas identificadas como: *a)* actos o actividades gravados; *b)* tasa; *c)* impuesto causado; *d)* impuesto acreditable; *e)* determinación del impuesto al valor agregado; *f)* pagos realizados; *g)* fecha de pago; *h)* diferencia a cargo y, *i)* factor de actualización; entonces, con su actuar impidió al contribuyente conocer los artículos aplicables y el procedimiento empleado para obtener el cálculo de la contribución determinada, máxime que en el caso, tal como quedó precisado anteriormente ninguno de los artículos citados, se refieren a la forma de calcular el tributo, sino a la figura del acreditamiento del impuesto.

De este modo, la falta de señalamiento de los preceptos jurídicos aplicables, imposibilita a esta Sala corroborar las operaciones aritméticas ahí señaladas a fin de

comprobar la manera en la que realizó el cálculo y procedimiento del impuesto respectivo, situación que impide conocer los importes ciertos tomados en consideración por la autoridad para determinar el cálculo del impuesto al valor agregado, ello sin soslayar que en una columna precisa el 16% del impuesto a cargo y en otra el que resulta acreditable, empero ningún precepto legal refiere para sustentar ese calculo y mucho menos indica en algún otro apartado de la resolución, los elementos que se tomaron en cuenta para determinar el valor de actos de manera específica para cada mes.

Lo que era necesario que hiciera, a fin de cumplir con los requisitos de legalidad y certeza jurídica, exigidos por el artículo 16 de la Constitución Federal, consistente en que todo acto de molestia debe ser emitido por autoridad competente, y a su vez, debe estar fundado y motivado, en el que se señale con precisión el precepto legal aplicable al caso, así como las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se consideraron para la emisión del acto; para que no quede a la arbitrariedad de las autoridades exactoras el cobro de impuestos imprevisibles, sino que el contribuyente pueda en todo momento conocer la forma cierta de aportar al gasto público.

Por tanto, para colmar aquel principio, que en materia tributaria se traduce en el pago en dinero de las sumas que se determinan por medio de una contribución, cuya cuantía impone el sujeto activo, se **requiere que las resoluciones que determinan cargas fiscales que deben soportar los contribuyentes contenga con absoluta precisión no solo los elementos fiscales vinculados directamente con la causación del impuesto,** (sujeto, objeto, tasa y **base**) los cuales trascienden a la obligación esencial de pago y a la mecánica empleada, lo que se traduce en explicar qué tasa o tarifa debe aplicarse; cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y todo aquello que permita conocer qué cargas tributarias le corresponden soportar, en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o se pretenda ubicar, lo anterior por estar estrechamente vinculados con el núcleo del tributo determinado, a fin de no dejar en estado de incertidumbre a la parte actora.

Sin que dichas exigencias fueran cumplidas por la autoridad en el acto impugnado, al no señalar los preceptos legales aplicables que le permitan determinar el **cálculo de la base gravable de la contribución del impuesto al valor agregado determinado, además de no explicar el procedimiento empleado para obtener el importe determinado,** trasgrediendo con ello el principio de legalidad tributaria, pues no basta con que se haya insertado una tabla en la que se

haga el vaciado de datos, relativos a la suma de los actos o actividades gravados a la tasa del 16%, el total de impuesto causado, impuesto acreditable, determinación del impuesto al valor agregado, pagos realizados, fecha, diferencia a cargo, factor de actualización, los cuales dan como resultado un impuesto al valor agregado actualizado al 20 de enero de 2023 en cantidad de \$524,059.24.

Sino que era necesario en primer lugar, citar los preceptos legales aplicables al caso, que permitan a la autoridad calcular la base gravable del impuesto de ese modo y en segundo lugar, explicar el procedimiento empleado, paso a paso, a fin de obtener el importe actualizado de \$524,059.24 que posteriormente sirvió de sustento para determinar las actualizaciones, recargos y la multa de fondo impuesta al contribuyente, lo anterior a fin de no dejar en estado de incertidumbre a la parte actora y se preserve el derecho de seguridad jurídica tutelado por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Pues con ello, la impetrante **puede saber a qué atenerse**, lo que se traduce en darle a conocer de manera completa las circunstancias y condiciones que determinaron la emisión del acto impugnado, **de manera que sea posible para el afectado cuestionarlo y controvertir el mérito de la decisión, permitiéndole una real y auténtica defensa**, estando en posibilidad de exponer lo que a su derecho convenga y, en su caso, aportar las pruebas con que cuente para desvirtuar las irregulares imputadas, pues de lo contrario, esto es, de no hacerse esa fundamentación y motivación, las autoridades podrían incurrir en abuso de poder y arbitrariedad, en detrimento de los principios de certeza y seguridad jurídica del gobernado.

Derivado de lo anterior, toda vez que la resolución impugnada es ilegal trasgrediendo con ello lo dispuesto en el artículo 16 Constitucional, así como en el 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, que exigen como requisito del acto administrativo, estar fundado y motivado, en cuanto a **los elementos constitutivos de las contribuciones** (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago), entonces, lo procedente es términos de los artículos 51, fracción II y 52, fracción IV de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, **declarar la nulidad de la resolución impugnada, para el efecto** de que la autoridad, si lo estima

pertinente, dado que el acto es producto de facultades discrecionales, emita uno nuevo en el que indique los preceptos exactamente aplicables en el rubro de determinación del Impuesto al Valor Agregado.

En virtud de la conclusión alcanzada y conforme lo dispone el artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se omite realizar el estudio del cuarto (y último) concepto de impugnación, toda vez que su análisis no variaría en nada el sentido del presente fallo.

Sirve de apoyo, la Tesis VIII.2o.27 A sustentada por el Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, publicada en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VII, Febrero de 1998, que a la letra establece:

SENTENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE DECLARA LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA. HACE INNECESARIO EL ESTUDIO DE DIVERSAS CAUSALES DE ILEGALIDAD QUE PUDIERAN PRODUCIR EL MISMO EFECTO.- De la interpretación del artículo 237, primero y segundo párrafos, del Código Fiscal de la Federación vigente, se advierte que consigna el principio de congruencia tocante a que la responsable debe ocuparse de todos y cada uno de los puntos controvertidos; pero el principio sufre una excepción cuando en el caso se alegan diversas causales de ilegalidad del acto administrativo fiscal que ven al fondo de la cuestión planteada y no a vicios formales o de procedimiento, porque al declarar fundada una causal de nulidad que trajo como consecuencia la invalidez lisa y llana del acto combatido, resulta ocioso exigir el estudio de los demás conceptos de anulación que atañen al fondo del negocio, pues cualquiera que fuere su análisis, no variaría el sentido ni la consecuencia de la nulidad decretada, pues el análisis de los repetidos motivos de ilegalidad iría en contra de la práctica de la impartición de justicia que debe ser, en términos del artículo 17 constitucional, pronta, completa e imparcial. Por otra parte, el decretar la nulidad lisa y llana del acto fiscal combatido no produce un estado de indefensión, pues en el caso de que la demandada interponga recurso de revisión fiscal, aunque la responsable sólo haya examinado una causal de ilegalidad por considerarla fundada y suficiente, una vez interpuesta la revisión fiscal o medio de impugnación que pueda hacer valer la autoridad demandada, el Tribunal Colegiado de Circuito a quien corresponda conocer del mismo, de estimar fundados los agravios opuestos y pronunciarse en el sentido de revocar la resolución de la Sala, lógica y jurídicamente tendría que ordenar a ésta que llevara a cabo el análisis de los conceptos de anulación cuyo estudio omitió. Además, el orden lógico del análisis de los conceptos de nulidad estriba en que, primero, deberán analizarse los motivos de ilegalidad que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana de la resolución y si alguna resultó fundada, es suficiente para declarar la nulidad aludida, sin que sea necesario estudiar los siguientes motivos de invalidez, pues por su naturaleza, en términos del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, produce la nulidad citada y excluye el estudio de las restantes.

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

I.- La parte actora probó parcialmente lo extremos de su pretensión;

II.- Se declara la nulidad parcial de la resolución impugnada, precisada en el Resultando Primero de este fallo, para los efectos y en los términos indicados en la parte final del mismo.

III.- NOTIFÍQUESE.

Así lo resolvieron y firman, por unanimidad, los integrantes de la Sala; ante la presencia de la Secretaria de Acuerdos Ma. Piedad Camacho Lozano, que da fe.

Ricardo Arteaga
Magallón

Magistrado Presidente

Doctor Sergio Flores
Navarro

Magistrado Titular de la Tercera Ponencia, de conformidad con el acuerdo G/JGA/19/2022.

Rosario de Jesús Canales
Gómez

Magistrada PML, Titular de la Segunda Ponencia, con fundamento en el artículo 48, segundo párrafo, de la Ley Orgánica de este Tribunal y acuerdo G/JGA/12/2022

Ma. Piedad Camacho Lozano.
Secretaria de Acuerdos.

La Sala que al rubro se indica, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 116 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública; 113, fracciones I y III de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la información Pública, 3, fracción IX de la Ley General de Protección de Datos Personales en Posesión de Sujetos Obligados y, Trigésimo Octavo, fracciones I y II, y Cuadragésimo de los Lineamientos Generales en Materia de Clasificación y Desclasificación de la Información, así como para la Elaboración de Versiones Públicas; señala que fueron suprimidos de la versión pública de la presente sentencia (el nombre de la parte actora persona moral, así como

el de su representante legal), información considerada legalmente como (confidencial), por actualizar lo señalado en dichos supuestos normativos.

