

“2025, Año de la Mujer Indígena”

Morelia, Michoacán de Ocampo, a tres de marzo de dos mil veinticinco.

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 el Magistrado **RICARDO ARTEAGA MAGALLÓN**, Titular de la Primera Ponencia, la Magistrada **MARÍA ORLEY ORTIZ LEY**, Presidenta de la Sala y Titular de la Segunda Ponencia, así como el Doctor **SERGIO FLORES NAVARRO**, Titular de la Tercera Ponencia, ante la presencia del Secretario de Acuerdos **Carlos Alberto Gil Botello** 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.

RESULTANDO

1.- Por escrito presentado en la oficialía de partes de esta Sala Regional el 16 de abril del año en 2024, ***** , representante legal de la persona moral denominada ***** , demanda la nulidad de: **a)** la resolución contenida en el oficio número ***** de fecha 20 de febrero de 2024, emitida por el Director de Auditoría y Revisión Fiscal del Servicio de Administración Tributaria del Estado de Michoacán de Ocampo, mediante el cual le determinó un crédito fiscal en cantidad de \$399,709.09 por concepto de Impuesto al Valor Agregado a la tasa 16% correspondiente al mes de octubre de 2022, mismo que disminuyó Impuesto al Valor Agregado Acreditable determinado por el mismo periodo, y diversas multas en suma de \$30,835.39 y, **b)** la Regla 2.9.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal 2023, emitida por el Administrador General Jurídico, en suplencia por ausencia del Jefe del Servicio de Administración Tributaria, publicada en del Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2022, regla de carácter general que se controvierte en unión del primer acto de aplicación, el cual ocurrió en el oficio número ***** de 19 de mayo de 2023 y en el acta circunstanciada de fecha 25 de mayo de 2023, como parte del procedimiento de revisión de escritorio del que emanó la resolución determinante de créditos fiscales descrita en el inciso a).-

2.- Por acuerdo de 23 de abril de 2024, se admitió a trámite la demanda y se ordenó correr traslado a las autoridades demandadas para que, en el término de ley, dieran contestación a la demanda.

3.- Mediante acuerdo de fecha **1° de julio de 2024** se tuvo por contestada la demanda por parte de las autoridades demandadas y por ofrecidas los medios de convicción que indicaron, por lo que con copia de las mismas y sus anexos se corrió traslado a la actora para que manifestara lo que a su derecho conviniera, cuestión que no aconteció en la especie.

4.- De tal forma que, por diverso proveído de 19 de agosto de 2024, tomando en consideración que no existía cuestión pendiente que desahogar, de conformidad con el artículo 47 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se les otorgó a las partes plazo para formular alegatos, derecho que ejerció la parte actora y la autoridad fiscal federal.

5.- Finalmente, luego de transcurrir los plazos de ley y al no existir cuestión pendiente de acordar ni prueba por desahogar, quedó cerrada la instrucción del presente Juicio el 25 de septiembre de 2024, sin necesidad de que el Magistrado Instructor emitiera el acuerdo respectivo; por lo que, se procede a dictar sentencia definitiva en los siguientes términos; y,

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

PRIMERO. Esta Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Administrativa **es competente**, por materia y territorio, para conocer y emitir la presente sentencia que resolverá el Juicio Contencioso Administrativo en que se actúa, por así disponerlo los artículos 1°, 3, fracciones I y II, 6, fracción III, 29, 30, 31 y 34 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa; 1, 3, 48 fracción XXI y, 49 fracción XXI, del Reglamento Interior de este Tribunal vigente, en relación con el numeral 13 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, dado que el domicilio fiscal de la parte actora se encuentra en el Estado de Michoacán.

SEGUNDO. La existencia de la resolución impugnada se encuentra acreditada en autos, con la exhibición que de ella realiza la parte actora, así como por la publicación en el Diario Oficial de la Federación de la regla combatida; lo que hace prueba plena de conformidad con los artículos 15, fracción III de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo; 93, fracciones II y III, 129, 200 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en esta materia, así como con el reconocimiento expreso que de la misma hace la autoridad en su contestación a la demanda, en términos del artículo 46, fracción I de la Ley procedimental en cita.

TERCERO.- Por ser una cuestión de estudio preferente, se procede a pronunciarse en relación con el **cuestión previa** señalado en la parte inicial de su demanda donde plantea el estudio oficioso de la competencia de la autoridad para dictar la resolución impugnada y para ordenar o tramitar el procedimiento del que derive y la ausencia total de fundamentación o motivación de dicha resolución.

Por su parte, la **autoridad demandada** sostuvo la legalidad y validez de la resolución impugnada.

A juicio de los suscritos Magistrados, la cuestión previa planteada por la actora, se estiman **INFUNDADO** en virtud de las siguientes consideraciones:

De la interpretación conjunta y armónica de las garantías de legalidad y seguridad jurídica que establece el precepto 16 Constitucional, se advierte que los actos de molestia requieren, para ser legales, entre otros requisitos, que sean emitidos por autoridad competente, cumpliéndose las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica; lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello esté facultado, expresándose, como parte de las formalidades esenciales, el carácter con que la autoridad respectiva lo suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue la facultad en su época de emisión, pues de lo contrario, se dejaría al afectado en estado de indefensión.

Tiene apoyo lo anterior en la Jurisprudencia número P./J. 10/94, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia la Nación, visible en la página 12 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente a la Octava Época, Tomo 77, de mayo de 1994, Genealogía: Apéndice 1917-1995, Tomo IV, Primera Parte, Materia Común, tesis 165, página 111, en cuyo rubro y texto cita:

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

(El resaltado es propio)

Ahora bien, atento al imperativo consagrado por el Constituyente en el artículo 16 mencionado, en el sentido de que todo acto de molestia debe ser emitido por autoridad competente, y dando cumplimiento a lo establecido por el diverso numeral 51, fracción I, antepenúltimo párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, esta Juzgadora analiza la **cuestión previa** planteada por la actora en su escrito de demanda, en donde solicitó que este Tribunal analizara, oficiosamente, la competencia de la autoridad emisora de la resolución controvertida y de la que le dio origen.

Al respecto, esta Sala Regional Pacífico-Centro, de un análisis oficioso de la competencia de la autoridad que emitió la resolución impugnada, así como la que ordenó, no detecta ilegalidad alguna, sin que sea necesario hacer un pronunciamiento expreso a la luz de la jurisprudencia con número de Tesis: 2a./J. 218/2007, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXVI, Diciembre de 2007, Materia(s): Administrativa, Página: 154, que a la letra señala lo siguiente:

“COMPETENCIA. SU ESTUDIO OFICIOSO RESPECTO DE LA AUTORIDAD DEMANDADA EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, DEBE SER ANALIZADA POR LAS SALAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. El artículo 238, penúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación y su correlativo 51, penúltimo párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, establece que ese Tribunal podrá hacer valer de oficio, por ser de orden público, la incompetencia de la autoridad para dictar la resolución impugnada. Al respecto debe decirse que ese estudio implica todo lo relacionado con la competencia de la autoridad, supuesto en el cual se incluye tanto la ausencia de fundamentación de la competencia, como la indebida o insuficiente fundamentación de la misma, en virtud de que al tratarse de una facultad oficiosa, las Salas fiscales de cualquier modo entrarán al examen de las facultades de la autoridad para emitir el acto de molestia; lo anterior con independencia de que exista o no agravio del afectado, o bien, de que invoque incompetencia o simplemente argumente una indebida, insuficiente o deficiente fundamentación de la competencia. Cabe agregar que en el caso de que las Salas fiscales estimen que la autoridad administrativa es incompetente, su pronunciamiento en ese sentido será indispensable, porque ello constituirá causa de nulidad de la resolución impugnada; sin embargo, **si considera que la autoridad es competente, esto no quiere decir que dicha autoridad jurisdiccional necesariamente deba pronunciarse al respecto en los fallos que emita, pues el no pronunciamiento expreso, simplemente es indicativo de que estimó que la autoridad demandada sí tenía competencia para emitir la resolución o acto impugnado en el juicio de nulidad.**

La anterior determinación es sin perjuicio de estudiar, expresamente, la denuncia particular de incompetencia respecto de la resolución impugnada que se expongan o de los actos que conformaron el procedimiento de fiscalización, lo que será motivo del pronunciamiento respecto en líneas subsecuentes, de ahí que el pronunciamiento de mérito sea suficiente para tener por atendido el estudio oficioso de la competencia solicitado por la actora.

CUARTO.- Por encontrarse relacionados entre sí, se procede al estudio conjunto de los conceptos de impugnación hechos valer por la actora en su escrito inicial de demanda **primero, quinto, sexto, séptimo y octavo** en los cuales sostuvo lo siguiente:

En el **primer** concepto de impugnación manifestó que 1) El oficio número *********, de fecha 19 de mayo de 2023, notificado el día 23 del citado mes y año, la autoridad coordinada le informó el derecho de acudir ante la autoridad a conocer los hechos y omisiones detectados en la revisión, señalándose como fecha de cita el 25 de mayo del mismo año a las 14:00 horas; 2) El acta circunstanciada de 25 de mayo de la citada anualidad que levantó la autoridad supuestamente con el objetivo de dar a conocer las omisiones que entrañan incumplimiento de las disposiciones fiscales; y, 3) Los oficios números ******* * *******, el Director de Auditoría y Revisión Fiscal

de la Secretaría de Finanzas y Administración del Gobierno del Estado de Michoacán, atendió a diversos requerimientos que le realizó la PRODECON y formuló propuesta de acuerdo conclusivo en sentido negativo; fueron emitidos por el citado Director sin que tuviera competencia o al menos no la invocó.

Lo anterior es así, pues si bien es cierto, el Director de Auditoría y Revisión Fiscal del Gobierno del Estado de Michoacán invocó el artículo 24, primer párrafo, fracción XV, del Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas y Administración, para una adecuada y completa fundamentaron de la competencia en esos aspectos **resultaba indispensable que la autoridad traída a juicio invocara en el oficio *******, así como en todos los documentos que presentó ante la PRODECON en el desarrollo del acuerdo conclusivo como fundamento de su competencia material para actuar en el mismo, las cláusulas OCTAVA FRACCIÓN X y NOVENA PÁRRAFO TERCERO del Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal celebrado entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de Michoacán de Ocampo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de julio de 2015.

En el **quinto**, señaló que la resolución determinante de créditos fiscales es ilegal por tener como antecedente el oficio número ***** de 19 de mayo de 2023, por virtud del cual el Director de Auditoría y Revisión Fiscal de la Secretaría de Finanzas y Administración del Gobierno del Estado de Michoacán informó a su representada del derecho que tiene para acudir a las oficinas de esa autoridad **el día 25 de mayo de 2023 a las 14:00 horas, en el que no se fundó la competencia material ejercida.**

Que el artículo 42, quinto párrafo, del Código Fiscal de la Federación establece la obligación de las autoridades fiscales de informar a los contribuyentes, en un plazo de al menos 10 días hábiles previos al del levantamiento del oficio de observaciones, el derecho que tiene para acudir a las oficinas para conocer los hechos y omisiones detectados en la fiscalización.

En el caso concreto, en el oficio número ***** de 19 de mayo de 2013, la autoridad no se concretó a informarle su derecho para acudir a las oficinas, **sino que se señaló en forma concreta el día y hora en que mi representada debería ejercer ese derecho, esto es el día 25 de mayo de 2023 a las 14:00 horas.**

Que en el oficio número ***** de 19 de mayo de 2023, si bien es cierto se invocó **el artículo 24, fracción XV**, del Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas y Administración que lo faculta para **dar a conocer** a los contribuyentes los hechos u omisiones y a **informar** a los órganos de dirección los hechos y omisiones que se vayan

conociendo en el procedimiento de fiscalización, cierto también resulta que esa porción normativa **no la faculta limitar ese derecho e informar a los contribuyentes DEL DÍA Y LA HORA PRECISA EN LA QUE DEBERÁN COMPARECER ante las autoridades fiscales para ejercer ese derecho de conocer los hechos y omisiones detectados.**

Oficio que desde luego constituye un acto de molestia prohíbo por el artículo 16 Constitucional, **al imponérsele al contribuyente el día y la hora en la que podrá ejercer del derecho previsto en el artículo 42, quinto y sexto párrafos del Código Fiscal de la Federación,** cuando esta última porción normativa indica que el contribuyente auditado que puede ejercerse ese derecho **en los 10 días hábiles previos al levantamiento del oficio de observaciones,** debiendo invocar el precepto que lo facultara a ello.

Sin que sea dable considerar que esta norma de competencia lo es la regla de resolución miscelánea fiscal 2.9.9. para el ejercicio fiscal de 2023, que permita hacer la referida cita, toda vez que esta no constituye una norma de competencia material de las autoridades fiscales por no emanar de la facultad reglamentaria que al titular del ejecutivo federal otorga el artículo 89 Constitucional.

En el **sexto** concepto de impugnación alega que la resolución impugnada en el presente juicio es ilegal por ser producto de un procedimiento en el que la Dirección de Auditoría y Revisión Fiscal de la Secretaría de Finanzas y Administración del Gobierno del Estado de Michoacán violó en perjuicio de mi representada, el derecho de conocer las observaciones detectadas en la revisión a que contraen los artículos 42, quinto y sexto párrafos, del Código Fiscal de la Federación y el procedimiento ahí contemplado, al no respetarse los derechos del contribuyente que en esa norma otorgan a su representada, con la consecuente violación de los principios de progresividad y no regresividad de los derechos humanos a que contrae el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La violación aducida sobrevino en oficio número *********, de 19 de mayo de 2023, en el que la autoridad incumplió la obligación que le impone las porciones normativas previamente indicadas, al limitarse el derecho para conocer los hechos y omisiones que entrañaban incumplimiento de las obligaciones fiscales a cierto día y a cierta hora elegidas por la autoridad.

Además de que esa forma de actuar anuló el derecho de mi representada, contemplado en el artículo 42, quinto y sexto párrafos, del Código Fiscal de la Federación, de conocer las observaciones que entrañan incumplimiento PREVIO AL LEVANTAMIENTO DEL OFICIO DE OBSERVACIONES, como se evidencia en el acta levantada el día 25 de mayo de 2023 a las 14:00 horas, documental en la que **el** Director de Auditoría y Revisión Fiscal confiesa que las observaciones dadas a conocer, no son las únicas, que en caso de que con posterioridad a la reunión la autoridad recabe información diversa que pudiera implicar incumplimiento en el pago de contribuciones tales hechos u omisiones novedosos se señalarían en el oficio de observaciones.

Ahora bien, como se aprecia del acta en mención la autoridad en forma genérica comunico que “POSIBLEMENTE OMITIÓ VALOR DE ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS A LA TASA DEL 16% Y DEL 0% Y ADEMÁS POSIBLEMENTE OMITIÓ ENTERAR RETENCIONES”, actuación de la autoridad que invalidaron el derecho otorgado por el legislador, consistente en **conocer los hechos y omisiones** que hayan detectado en la revisión previamente al levantamiento del oficio de observaciones, pues del acta levantada se aprecia que únicamente se dieron a conocer cuestiones genéricas que en sí mismas no evidencian hechos u omisiones que entrañen incumplimiento, que permitiera a mi representada valorar la posibilidad de autocorregirse, o bien, acudir optar por un acuerdo conclusivo.

En efecto, de la lectura que esa Juzgadora tenga a bien realizar al oficio identificado con el número *********, apreciará que el derecho que tiene mi representada para conocer de los hechos y omisiones que entrañan incumplimiento se limitó por la autoridad para ser ejercido el día 25 de mayo de 2023 a las 14:00, cuando el artículo 42 quinto párrafo, del Código en mención indica que el derecho que tiene mi representada para acudir a las oficinas de las autoridades es factible de ejercerse 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, actuación de la autoridad que representa una violación al principio de progresividad y no regresividad de los derechos humanos a que contrae el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo violación al derecho de mi representada resulta evidente en el acta circunstanciada de fecha 25 de mayo de 2023, en la cual la autoridad se encuentra confesa en torno a que el objeto de la diligencia es dar a conocer los hechos y omisiones que hasta el momento han sido del conocimiento de la autoridad, que no necesariamente pudieran ser los únicos, que existe la posibilidad de que con posterioridad a la reunión la autoridad obtenga otra información que también pudiera implicar incumplimiento en el pago contribuciones, por lo que en todo caso tales hechos u omisiones se señalarán en el oficio de observaciones.

Que niega lisa y llanamente que en la diligencia transcrita se le hubieran dado a conocer los hechos y observaciones que implicaran incumplimiento de las disposiciones fiscales, consistente en que: “POSIBLEMENTE OMITIÓ VALOR DE ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS A LA TASA DEL 16% Y DEL 0% Y ADEMÁS POSIBLEMENTE OMITIÓ ENTERAR RETENCIONES” constituyeran los mismos hechos que se me dieron a conocer en el oficio de observaciones.

Aunado a lo anterior, la autoridad se encuentra confesa en el sentido de que NO se dieron a conocer a mi representada, como lo ordena el artículo 42 quinto y sexto párrafo, los hechos y omisiones que hayan detectado en la revisión antes del dictado del oficio de observaciones, sino en todo caso, solamente aquellas que hasta el momento eran del conocimiento de la autoridad.

Además, el hecho de que en la en la propia acta se indicara que la información que supuestamente se le daba a conocer es ÚNICAMENTE AQUELLA QUE TENÍA HASTA EL MOMENTO Y QUE NO NECESARIAMENTE PUDIERAN SER LOS ÚNICOS HECHOS U OMISIONES, evidencia que la autoridad no cumplió con la obligación de darle a conocer representada los hechos y omisiones detectados en la revisión, privándola del derecho ser informada del estado en el que se encuentra la revisión que se le está practicando, con el fin de permitirle, en su caso, buscar un mecanismo alternativo de solución de controversia; autocorregir, si es su deseo, o contar con elementos para una eventual defensa ante las autoridades competentes (PREVIO AL LEVANTAMIENTO DEL OFICIO DE OBSERVACIONES) que fueron los motivos que tuvo en consideración el legislador para establecer este derecho en favor de los contribuyentes.

En ese sentido, si la autoridad tributaria en el acta de fecha 25 de mayo de 2023, no **circunstanció**, especificó, detalló, particularizó ni pormenorizó cuáles fueron ios hechos u omisiones que entrañaron incumplimiento, ello derivó en la privación del derecho previsto en el artículo 42, quinto y sexto párrafos, del Código Fiscal de la Federación.

Sin que sea óbice, el hecho de que la autoridad fiscal informe al contribuyente visitado su derecho de autocorregir su situación fiscal y, mediante el oficio de observaciones puesto que, el desahogo del procedimiento descrito constituye una facultad reglada del órgano del Estado, por lo que la autoridad no puede optar por cumplir o no con la obligación legal que se le exige, según su libre arbitrio, sino que necesariamente habrá de acatar lo que la ley le impone, en aras de salvaguardar el principio de seguridad jurídica en beneficio del particular.

Asimismo, y conforme al principio de progresividad previsto en el artículo 1º Constitucional, se debe impedir, por un lado, la interpretación restrictiva de las normas de derechos humanos y la regresión respecto de su sentido y alcance de protección y, por el otro, favorecer la evolución de dichas normas para ampliar su alcance de salvaguarda.

En el **séptimo** concepto de impugnación, manifiesta que la regla 2.9.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal de 2023, cuyo primer acto de aplicación se produjo en el procedimiento de fiscalización, concretamente en oficio ***** de 19 de mayo de 2023, es violatoria del principio de reserva de ley y de subordinación jerárquica, por limitar el derecho de la actora de ejercer el derecho de conocer los hechos y omisiones derivados de la revisión de escritorio, previamente al levantamiento del oficio de observaciones en **cierta**

fecha y hora, limitante que no impone el artículo 42, quinto y sexto párrafo, del Código Fiscal de la Federación que reconoce en favor de los contribuyentes el plazo de cuando menos 10 días previos al levantamiento del oficio de observaciones para conocer las observaciones detectadas en la fiscalización, previamente al levantamiento del oficio de observaciones.

Además, porque la autoridad en la regla controvertida estableció un tratamiento distinto y discriminatorio dependiendo si el contribuyente opta o no por corregir su situación fiscal.

Aunado a que la regla produce discriminación entre los contribuyentes que son revisados por la Administración Desconcentrada Jurídica y el resto de los contribuyentes, al otorgar a aquellos tres días para manifestar su voluntad de acudir personalmente a las oficinas de las autoridades, o bien, ser asistidos por la Administración Desconcentrada Jurídica más cercana a su domicilio, discriminación que se encuentra prohibida por el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Discriminación que trascendió a la esfera jurídica de su representada, al darse un trato desigual que no encuentra justificación en disposición legal alguna.

Por si lo anterior no fuera suficiente, resulta que la regla impugnada establece una **discriminación** entre los contribuyentes que son revisados por cualquier autoridad fiscal y aquellos a quienes las revisiones les son efectuadas por la Administración Jurídica a quienes la regla otorga tres días hábiles para manifestar su voluntad de acudir personalmente a las oficinas de la autoridad, o bien, de ser asistidos por la Administración Desconcentrada Jurídica más cercana a su domicilio fiscal.

En todo caso, a fin de que no se actualizara la discriminación de que fue objeto la empresa que representa, la autoridad, debió darme la oportunidad de decidir si acudía en la fecha señalada, o bien, otorgarme el plazo de 3 días, para que mi representada manifestara su voluntad de acudir personalmente a las oficinas de la autoridad, dentro de los 10 días previos al levantamiento del oficio de observaciones.

En el **octavo** concepto de impugnación plantea que resolución impugnada es ilegal por ser producto del procedimiento de fiscalización regido en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, mismo que es contrario a los numerales 1º, 16 y 134 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 8, 8.1. y 8.2, en relación con los diversos 25 y 29 de la Convención Americana de Derechos Humanos, por no observarse en el procedimiento de revisión de gabinete las garantías mínimas en la determinación de una obligación tributaria.

Por su parte, la **autoridad demandada** sostuvo la legalidad de su actuación y validez de la resolución impugnada.

En opinión de los Magistrados integrantes de esta Sala los argumentos hechos valer por la actora en su escrito inicial de demanda se estiman **INFUNDADOS** en una parte e **INOPERANTES** en otra, atendiendo a las siguientes consideraciones:

A) Por lo que hace al planteamiento relativo a que 1) El oficio número *********, de fecha 19 de mayo de 2023, notificado el día 23 del citado mes y año, la autoridad coordinada le informó el derecho de acudir ante la autoridad a conocer los hechos y omisiones detectados en la revisión, señalándose como fecha de cita el 25 de mayo del mismo año a las 14:00 horas; 2) El acta circunstanciada de 25 de mayo de la citada anualidad que levantó la autoridad supuestamente con el objetivo de dar a conocer las omisiones que entrañan incumplimiento de las disposiciones fiscales; y, 3) Los oficios números ******* * *******, el Director de Auditoría y Revisión Fiscal de la Secretaría de Finanzas y Administración del Gobierno del Estado de Michoacán, atendió a diversos requerimientos que le realizó la PRODECON y formuló propuesta de acuerdo conclusivo en sentido negativo; fueron emitidos por el citado Director sin que tuviera **competencia** o al menos no la invocó; resulta **infundado**, en razón a que:

A.1) En relación con el acta señalada en el punto 2, derivado a que no son actos administrativos y, por tanto, no es necesario que cumplan con los requisitos del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, entre los que se encuentra el estar debidamente fundada y motivada la competencia de la autoridad, ya que sólo son actas instrumentales que se levantaron dentro del procedimiento de fiscalización para hacer constar los hechos que se dieron en cada una de ellas y que, en todo momento, pueden ser motivo de controversia por la actora.

Son aplicables al caso concreto las siguientes jurisprudencias, la primera sustentada por el Pleno de la Sala Superior de este Tribunal, y la segunda por el Poder judicial de la Federación, a través de Tribunales Colegiados de Circuito:

“VII-J-SS-125

ACTAS PARCIALES DE VISITA DOMICILIARIA. DADA SU NATURALEZA DE ACTOS DE CARÁCTER INSTRUMENTAL, NO SE ENCUENTRAN SUJETAS AL REQUISITO DE FUNDAMENTACIÓN DE LA COMPETENCIA DE LA AUTORIDAD QUE LAS ELABORA. Al ser las actas parciales de visita domiciliaria actos de carácter transitorio o instrumental que, por sí mismos no trascienden a la esfera jurídica del gobernado, ya que al ser elaboradas por los auxiliares de la autoridad fiscalizadora durante el desarrollo de la diligencia de verificación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, únicamente constituyen el reflejo de los actos de ejecución de una orden de visita, dichas actas parciales no se encuentran sujetas al requisito de fundamentación de la competencia de quien las lleva a cabo, máxime que ellas contienen simples opiniones que pueden servir de motivación a la resolución que, en su caso, emita la autoridad legalmente competente para calificar su contenido y determinar la situación fiscal del contribuyente visitado.
(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/29/2014)

R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año IV. No. 34. Mayo 2014. p. 48.”

Suprema Corte de Justicia de la Nación

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

VISITA DOMICILIARIA. SU ÚLTIMA ACTA PARCIAL TIENE NATURALEZA DIVERSA DE LA DEL OFICIO DE OBSERVACIONES DERIVADO DE LA REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE, POR LO QUE ES INNECESARIO QUE CUMPLA CON EL REQUISITO DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.

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

A.2) En relación con la competencia de los oficios descritos con los numerales 1 y 3, consistentes en: *) ***** , de fecha 19 de mayo de 2023, notificado el día 23 del citado mes y año, la autoridad coordinada le informó el derecho de acudir ante la autoridad a conocer los hechos y omisiones detectados en la revisión, señalándose como fecha de cita el 25 de mayo del mismo año a las 14:00 horas; y, 3) Los oficios *****
* ***** , el Director de Auditoría y Revisión Fiscal de la Secretaría de Finanzas y Administración del Gobierno del Estado de Michoacán, atendió a diversos

requerimientos que le realizó la PRODECON y formuló propuesta de acuerdo conclusivo en sentido negativo; aun asumiendo que no se hubiera invocado la competencia de la autoridad que las emitió, es el caso que tal situación no trasciende de forma alguna en la legalidad de la liquidación controvertida.

Lo anterior es así, toda vez que no se tratan de actos de molestia que deba reunir los requisitos de fundamentación de la competencia de la autoridad, puesto que sólo es un acto de carácter instrumental dentro del desarrollo de la revisión, que tiene por objeto garantizar el derecho de audiencia del contribuyente dentro del procedimiento de fiscalización, a través del cual se deja al arbitrio del contribuyente el acudir o no a las oficinas de la autoridad fiscalizadora, para conocer (previamente a la emisión del oficio de observaciones), los hechos y omisiones detectados.

Es aplicable al caso concreto la siguiente jurisprudencia de la Segunda Sección de la Sala Superior de este Tribunal, de rubro y texto siguiente:

IX-J-2aS-70

OFICIO POR EL QUE LA AUTORIDAD FISCAL INFORMA AL CONTRIBUYENTE QUE PUEDE ACUDIR A SUS OFICINAS A CONOCER LOS HECHOS U OMISIONES DETECTADOS EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN. AL NO CONSTITUIR UN ACTO DE MOLESTIA, NO REQUIERE LA FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LA AUTORIDAD EMISORA DEL MISMO.-En términos de lo dispuesto por el quinto párrafo, del artículo 42, del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales que estén ejerciendo alguna de las facultades de comprobación 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, 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. Por otra parte, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través del criterio jurisprudencial P./J. 40/96, distingue los actos privativos respecto de los actos de molestia; señalando que los primeros producen como efecto la disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho del gobernado, en cambio, los actos de molestia que, pese a constituir afectación a la esfera jurídica del gobernado, sólo restringen de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos. En esa tesitura, el oficio a través del cual la autoridad fiscal informa al contribuyente que puede acudir a sus oficinas a conocer los hechos y omisiones detectados en el procedimiento de fiscalización, no tiene el carácter de un acto de molestia, en razón de que, no restringe de manera provisional o preventiva un derecho del contribuyente con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos, sino que, se trata de un acto de carácter instrumental dentro del desarrollo de la visita domiciliaria, que tiene por objeto garantizar el derecho de audiencia del contribuyente dentro del procedimiento de fiscalización, a través del cual se deja al arbitrio del contribuyente el acudir o no a las oficinas de la autoridad fiscalizadora, para conocer (previamente a la emisión del acta final), los hechos y omisiones detectados. **Razón por la cual, la autoridad no se encuentra constreñida a fundar y motivar su competencia en el mismo, por tratarse de un acto que no trasciende de manera inmediata, la esfera jurídica de los particulares.**

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S2/5/2025)

R.T.F.J.A. Novena Época. Año IV. No. 38. Febrero de 2025. p. 20

B) En opinión de esta Sala, los argumentos en estudio se estiman **INOPERANTES**, pues aun partiendo del hecho de que, incluso, la notificación del oficio invitación mencionado no se hubiera realizado conforme a las disposiciones legales señaladas, o bien, como lo manifiesta, que no se le hubieran dado a conocer los hechos y omisiones correspondientes, así como que se señalara hora y fecha precisa para esos efectos (no respetando el plazo de los 10 días que establece el numeral 42 del Código Fiscal de la Federación), y, en esa medida, no lo hubiera conocido, lo cierto es que dicha cuestión no resulta suficiente para declarar la nulidad de liquidación impugnada, según se explica.

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, en la parte que interesa, en relación con el 69-C establece:

“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:

...

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

...

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.

Artículo 69-C. *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 este 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. Dicho acuerdo podrá versar sobre uno o varios de los hechos u omisiones consignados y será definitivo en cuanto al hecho u omisión sobre el que verse.*

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, los contribuyentes podrán solicitar la adopción del acuerdo conclusivo en cualquier momento, a partir de que dé inicio el ejercicio de facultades de comprobación y 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.
...”

De la interpretación armónica de las normas jurídicas transcritas, se obtiene que las autoridades fiscales al ejercer alguna de las facultades de comprobación en los términos del numeral 42 del Código Fiscal de la Federación, como son las visitas domiciliarias en las fracciones II y revisión de gabinete prevista en la III, informará al contribuyente de los hechos u omisiones observadas que puedan entrañar el incumplimiento de obligaciones fiscales, a su representante legal y en el caso de personas morales, a sus órganos de dirección por conducto de su representante legal, que en un plazo de al menos de 10 días hábiles previos al levantamiento del oficio de observaciones, notificación consistente en el derecho para acudir a las oficinas que estén llevando el procedimiento para conocer los hechos y omisiones que se hayan detectado; levantándose acta de la asistencia o inasistencia de los interesados para conocer el estado del procedimiento; en el último párrafo, se indica que el Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general el procedimiento para informar al contribuyente el momento para acudir a las oficinas y ejercer su derecho a ser informado.

Siendo pertinente destacar que en la segunda disposición que regula lo relativo a los acuerdos conclusivos se establece como último momento o final para poder solicitarlo, hasta dentro de los veinte días siguientes a aquél en que se haya levantado el acta final, o bien, en tratándose de una revisión de gabinete como en el caso, notificado el oficio de observaciones, resultando evidente que incluso una vez emitido éste y ya se conozcan con claridad los hechos y omisiones observados, puede solicitar el acuerdo conclusivo, **esto es, incluso después de haberse emitido y notificado el oficio de invitación previsto en el artículo 42, quinto párrafo, del ordenamiento legal citado.**

Lo anterior demuestra que no existe una relación de dependencia exclusiva entre el cumplimiento del deber previsto en el referido artículo 42, quinto párrafo, del Código Fiscal de la Federación, a cargo de la revisora y el ejercicio de los derechos a corregir su situación fiscal

y a solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo por parte de la contribuyente.

En consecuencia, el hecho de que la autoridad no detalle en el acta relativa los hechos u omisiones detectados, no impide, por sí mismo, que el contribuyente ejerza sus derechos a corregir su situación fiscal y a solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo. Consideraciones que son coincidentes con la alcanzada por la Segunda Sección de la Sala Superior de este Tribunal en el precedente IX-P-2aS-413 que se invoca a continuación:

DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE A CORREGIR SU SITUACIÓN FISCAL Y A SOLICITAR LA ADOPCIÓN DE UN ACUERDO CONCLUSIVO. LA AUTORIDAD FISCAL NO IMPIDE SU EJERCICIO SI OMITIÓ DETALLAR LOS HECHOS U OMISIONES QUE PUEDAN ENTRAÑAR INCUMPLIMIENTO EN EL PAGO DE CONTRIBUCIONES EN EL ACTA RELATIVA.- En una fiscalización la autoridad levantó un acta donde hizo constar que daba a conocer al apoderado legal de la contribuyente los hechos y omisiones que podían entrañar un incumplimiento en el pago de contribuciones, con el propósito de que pudiera optar por corregir su situación fiscal. En el juicio contencioso la parte actora sostuvo que el acta era ilegal porque la demandada omitió detallar los hechos u omisiones detectados, transgrediendo sus derechos a corregir su situación fiscal y a solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo. Esta Segunda Sección determina que, en el supuesto descrito, no puede considerarse que la autoridad impide que la contribuyente ejerza los derechos en comento. De acuerdo con el quinto párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad debe cumplir la obligación de informar a los contribuyentes que tienen el derecho de acudir a sus oficinas a conocer los hechos u omisiones detectados que pudieran entrañar un incumplimiento en el pago de contribuciones, en un momento específico de la fiscalización; esto es: previamente al levantamiento de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas. En cambio, los contribuyentes tienen un lapso más amplio para ejercer sus derechos a corregir su situación fiscal y a solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo. En efecto, de los artículos 2, fracción XIII y 14 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, tenemos que los contribuyentes pueden ejercer su derecho a corregir su situación fiscal desde el inicio de las facultades y hasta antes de que se notifique la resolución determinante, sin necesidad de autorización previa de la autoridad; incluso, el artículo 17 de la misma ley dispone que los contribuyentes que corrijan su situación fiscal, pagarán una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, o bien al 30% de éstas, dependiendo del momento en que haga esa corrección (desde el inicio de las facultades y hasta antes de que se notifique la resolución determinante). A su vez, del artículo 69-C del Código Fiscal de la Federación se tiene que, cuando los contribuyentes sujetos al ejercicio de las facultades de comprobación señaladas en dicho numeral, 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; o bien, a partir de que dé inicio el ejercicio de dichas facultades y 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. Lo anterior demuestra que no existe una relación de dependencia exclusiva entre el cumplimiento del deber previsto en el referido artículo 42 a cargo de la revisora y el ejercicio de los derechos a corregir su situación fiscal y a solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo por parte de la contribuyente; máxime, si desde el inicio de la fiscalización la autoridad hizo entrega de la carta de los derechos de los contribuyentes auditados. En consecuencia, esta Sección determina que el hecho de que la autoridad no detalle en el acta relativa los hechos u omisiones detectados, no impide, por sí mismo, que el contribuyente ejerza sus derechos a corregir su situación fiscal y a solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo.

Lo anterior, pues no debe perderse de vista que el derecho de autocorrección de los contribuyentes no se encuentra circunscrito a lo determinado por la autoridad, pues estos podrán elegir si se corrigen conforme a lo por ellas fijado, o de acuerdo con lo que éstos estimen correcto. De ahí que el levantamiento del acta circunstanciada, a que alude el numeral 42, quinto párrafo, del Código Fiscal de la Federación, en la que se plasmen los hechos u omisiones encontrados durante el ejercicio de las facultades de comprobación, no impida tal ejercicio.

Así las cosas, debe tenerse presente la existencia de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, destacando el artículo 2¹, en el cual se prevén diversos derechos generales de los contribuyentes, destacando las fracciones I, III, XI, XII y XIII, en los cuales se hace referencia al derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales; derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte el contribuyente; derecho a ser oído en el trámite administrativo previo a la resolución determinante; derecho a ser informado, al inicio de la facultad de comprobación, sobre sus derechos y obligaciones, mantener informado al contribuyente sobre sus derechos, cuando se entregue la carta de los derechos del contribuyente, destacando que ante la omisión de este punto, esto no afectará la validez de las actuaciones de la autoridad, resultando solo la posibilidad de fincar responsabilidad administrativa del servidor público que incurrió en la omisión; por último, se indica que podrá corregir la situación fiscal con motivo del ejercicio de facultades de comprobación.

Es importante resaltar que, en la citada ley, los artículos 13 y 14², señalan que en caso

¹ Artículo 2o.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:
I. Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.
...
III. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.
...
XI. Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas.

XII. Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales.

Se tendrá por informado al contribuyente sobre sus derechos, cuando se le entregue la carta de los derechos del contribuyente y así se asiente en la actuación que corresponda.

La omisión de lo dispuesto en esta fracción no afectará la validez de las actuaciones que lleve a cabo la autoridad fiscal, pero dará lugar a que se finque responsabilidad administrativa al servidor público que incurrió en la omisión.

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

² Artículo 13.- Cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales previstas en las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, deberán informar al contribuyente con el primer acto que implique el inicio de esas facultades, el derecho que tiene para corregir su situación fiscal y los beneficios de ejercer el derecho mencionado.

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.

de los procedimientos de fiscalización de las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, se informará al contribuyente en el primer acto el derecho a corregir su situación fiscal y beneficios, lo que se reitera en el artículo 14 indicado, que a su vez tiene eco en la fracción XIII del artículo 2 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, lo cual implica el derecho a corregir la situación fiscal, lo cual se puede ejercer desde el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación y hasta antes de la notificación de la resolución determinante, derecho que se resalta, no está sujeto a la autorización de la autoridad fiscal, pero sin ir más allá o plantear mayores elementos.

De esta forma, la contribuyente pretende la declaración de nulidad de un procedimiento de fiscalización, como es la revisión de gabinete, aludiendo a una vulneración a su derecho de audiencia y debido proceso, pues lo que pretende es señalar la falta o vulneración de un derecho que como se ilustró, se conoce desde el inicio del procedimiento, máxime que de la orden de revisión (oficio de requerimiento de información) en su último párrafo se indicó el derecho previsto en el artículo 13 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, sin que una etapa posterior le genere un perjuicio.

Así, con aquella actuación se tiene por satisfecho el deber de las autoridades de informar al contribuyente sobre el mencionado derecho, siendo innecesario, además, que al momento de notificársele el oficio de solicitud de información y documentación o en actuaciones posteriores, se le dé a conocer el mencionado derecho expresamente mediante la notificación de un oficio con los requisitos que pretende.

Tiene aplicación al respecto la tesis de jurisprudencia 2a./J. 23/2009, relativa a la Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, del mes de Marzo de dos mil nueve, página cuatrocientos cuarenta y siete, que señala:

“DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE. LA OBLIGACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES, EN EJERCICIO DE SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, DE INFORMAR EL DERECHO QUE LE ASISTE A AQUEL DE CORREGIR SU SITUACIÓN FISCAL Y LOS BENEFICIOS DERIVADOS DE SU EJERCICIO, A QUE ALUDE EL ARTÍCULO 13 DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, SE CUMPLE CUANDO SE LE ENTREGA LA CARTA DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE Y ASÍ SE ASIENTA EN LA ACTUACIÓN CORRESPONDIENTE. La obligación de las autoridades fiscales, al ejercer sus facultades para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales previstas en las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, de informar al contribuyente con el primer acto que implique el inicio de esas facultades, el derecho que tiene para corregir su situación fiscal y los beneficios de ejercer tal prerrogativa, prevista en el artículo 13 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, debe interpretarse en concordancia con el artículo 2o., fracción XII, de la ley citada, en el sentido de que se tendrá por informado al contribuyente cuando se le entregue la Carta de los Derechos del

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.

Contribuyente y así se asiente en la actuación que corresponda. Ello es así, porque ambos preceptos están referidos al ejercicio de las facultades de comprobación de las obligaciones fiscales por parte de las autoridades en la materia, razón por la que la entrega de la mencionada carta en el primer acto que implique el inicio de esas facultades es suficiente para tener por satisfecho el deber de informar al contribuyente sobre el mencionado derecho, siendo innecesario, además, que al momento de notificársele la orden de visita o en el acta parcial de inicio, la autoridad le dé a conocer el mencionado derecho expresamente mediante una redacción específica”.

Además, **no puede considerarse que la parte actora no fuere sabedora de los hechos y omisiones constatados por la autoridad, ya que éstos se hicieron patentes en el oficio de observaciones, mismo que le fue debidamente notificado (pues en ningún momento realización manifestación contraria) y entonces, es evidente que no fueron afectadas las defensas de la contribuyente.**

Esto pues derivado de aquella actuación, es decir, del oficio de observaciones, la sociedad hoy actora pudo intervenir en el procedimiento de fiscalización para ofrecer pruebas y desvirtuar las consideraciones ahí referidas; en síntesis, no se le impidió formular una adecuada defensa durante el citado procedimiento de revisión, o bien, autocorregirse o solicitar el acuerdo conclusivo, se reitera, porque dicha cuestión lo podía realizar hasta después de la notificación del oficio de observación en donde se le hizo saber los hechos u omisiones observados durante la revisión de gabinete y, por lo tanto, la omisión de la autoridad no trasciende al fondo de la resolución recurrida. **Máxime si se tiene presente que la propia accionante, reconoce que contestó aquella e incluso ofreció pruebas, con lo cual es evidente que no existe el estado de indefensión que alude.**

Corroborar lo anterior, pues de la revisión a las disposiciones de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, como del propio numeral 42, penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, no existe una sanción ante las omisiones señaladas, incluso en la Ley Federal los Derechos del Contribuyente, como es la fracción XII del artículo 2, se indica que la omisión de no indicar los derechos del contribuyente, no puede entenderse como un elemento de validez del procedimiento de fiscalización, sino que en todo caso es un motivo de responsabilidad administrativa del servidor público que incurrió en la omisión.

Sirve de sustento, el criterio relacionado al tema que se cita a continuación.

VIII-CASR-2NE-6

VISITA DOMICILIARIA. LA OMISIÓN DE FORMULAR UNA INVITACIÓN AL CONTRIBUYENTE, REPRESENTANTE LEGAL O LOS ÓRGANOS DE DIRECCIÓN DE UNA PERSONA MORAL, PREVISTA EN EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL NUMERAL 42 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO TIENE UNA CONSECUENCIA JURÍDICA EN CASO DE NO EFECTUARSE.- El procedimiento de visitas domiciliarias, previsto en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación vigente en el ejercicio fiscal 2014, contempla en su último párrafo, que la autoridad fiscal deberá informar a los contribuyentes, personas físicas y morales, según sea el caso, los hechos y omisiones que vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento de fiscalización, lo cual se realizaría en los términos previstos en las reglas de carácter general emitidas para ello; en ese contexto, conforme a la Regla II.2.8.8 vigente en el ejercicio 2014, se indicó que las autoridades fiscales que estuvieren llevando una visita domiciliaria, debían notificar al contribuyente una invitación previa para acudir a las oficinas de la autoridad, señalando una fecha cierta a fin de informar sobre las circunstancias advertidas, y en caso



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

SALA REGIONAL DEL PACÍFICO-CENTRO

EXPEDIENTE: 932/24-21-01-4-OT



de no atender dicha invitación, la autoridad continuaría el procedimiento de visita domiciliaria. En ese sentido, es conveniente señalar que la norma, artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, vigente para 2014, no contempla sanción o consecuencia jurídica correspondiente, de ahí que no había motivo para determinar una nulidad en caso del incumplimiento a dicha situación, esto es, la omisión de emitir una invitación a la contribuyente. Igualmente, es necesario atender, para entender el caso y de aplicación analógica, que en términos del artículo 2 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, es derecho del contribuyente ser informado al inicio de las facultades de comprobación, sobre los derechos y obligaciones que se tienen, en cuya fracción XII, se establece que la omisión de tal particularidad, no afectará la validez de las actuaciones en el procedimiento de fiscalización, sino únicamente tendrá efectos sobre la responsabilidad administrativa del servidor que haya incurrido en la omisión. Además, en relación a la jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: “DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE. LA OBLIGACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES, EN EJERCICIO DE SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, DE INFORMAR EL DERECHO QUE LE ASISTE A AQUÉL DE CORREGIR SU SITUACIÓN FISCAL Y LOS BENEFICIOS DERIVADOS DE SU EJERCICIO, A QUE ALUDE EL ARTÍCULO 13 DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, SE CUMPLE CUANDO SE LE ENTREGA LA CARTA DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE Y ASÍ SE ASIENTA EN LA ACTUACIÓN CORRESPONDIENTE.”, la autoridad fiscalizadora cumple con su obligación al entregar la denominada “Carta de Derechos del Contribuyente Auditado”, por lo que de una interpretación armónica de los preceptos en comento, se desprende que no puede verse afectada la legalidad de un procedimiento de visita domiciliaria, en caso de la omisión de formular una invitación al particular para acudir a sus instalaciones y conocer sobre los hechos y circunstancias detectadas por la autoridad, incluso debe destacarse que en el ejercicio 2014, el procedimiento aludido, se indicaba en una regla de carácter general, de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, sin que dichas cuestiones sean generadoras de derechos u obligaciones para los contribuyentes.

R.T.F.J.A. Novena Época. Año I. No. 11. Noviembre 2022. p. 330

En consecuencia, aun y cuando no se le hubiera notificado el oficio de invitación mencionado, o bien, no se le hubieran dado a conocer los hechos y omisiones observados hasta ese momento, cuestiones que, como se ha venido mencionando, la autoridad fiscalizadora sí realizó conforme a lo previsto en el quinto párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, ello sería insuficiente para desvirtuar la presunción de legalidad de la resolución impugnada, en virtud de que tal situación no actualiza alguno de los supuestos normativos previstos por el artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Lo antedicho, ya que el oficio donde se le informa del derecho para acudir a las oficinas de la autoridad a conocer los hechos u omisiones, constituye una invitación que por su naturaleza es de atención optativa para el contribuyente visitado, que puede ignorar si así le viene bien o atender si acomoda a sus intereses y, en esa medida no se trata de un acto de molestia que afecte la esfera jurídica del gobernado. Esto es, el oficio de mérito se trata de una invitación, no vinculante (en la medida que ni el Código Fiscal de la Federación u otro ordenamiento, establecen consecuencia negativa alguna para el evento de que contribuyente fiscalizado no atienda la invitación) y, por tanto, de atención discrecional por parte de su destinatario, por lo que es claro que no se trata de un acto de molestia, en donde la autoridad deba justificar el ejercicio de una atribución.

En consecuencia, no puede perderse de vista que las únicas actuaciones posteriores, en la especie, a dicho oficio, constituye en el oficio de observaciones, cuyo propósito, según el texto expreso del artículo 48, fracción IV³ del Código Fiscal de la Federación, **es precisamente darle a conocer al visitado los hechos u omisiones que se hubiesen conocido pudieran entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, para el efecto de que el contribuyente pueda presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal, como lo prevé la fracción VI del mismo dispositivo.**

En otras palabras, si el propósito de la inserción del quinto párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, era permitir al contribuyente ir conociendo los hechos u omisiones que se vayan detectando durante algún procedimiento de revisión, en el caso concreto, ese objetivo, finalmente, quedó satisfecho precisamente con la formulación y notificación del oficio de observaciones, en contra del no vierte manifestación alguna en relación a que no se le dieron a conocer, pues no debe perderse de vista que, desde un punto de vista práctico, no representaba ninguna utilidad ni para el gobernado ni para la autoridad el haber realizado una diligencia con el propósito de darle a conocer a aquél los hechos u omisiones que podían entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales, previo al oficio de observaciones, cuando ésta tiene precisamente ese propósito.

Así pues, resulta claro que si en virtud del oficio de observaciones, el hoy actor se pudo imponer de todos los hechos u omisiones que implicaban incumplimiento de obligaciones fiscales y tuvo plena oportunidad de presentar documentos, libros o registros que los desvirtuara (o de corregir su situación fiscal, que es una de las posibilidades que se prevé en el oficio de observaciones), no se afectaron sus defensas ni trascendió en el sentido de la resolución, requisitos indispensables para que se pueda declarar la nulidad de un acto por la comisión de un vicio de procedimiento, según disposición legal expresa prevista en el artículo 51, fracción III de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

De esta manera, aun asumiendo que a la actora no se le notificó la atenta invitación para que se presentara en las oficinas que ocupa la propia autoridad, o bien, como lo sostiene,

³ **Artículo 48.-** Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente:

...

VI.- El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV de este artículo se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en esta última fracción citada. El contribuyente o el responsable solidario, contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque además de uno o varios ejercicios revisados, fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe.

El plazo que se señala en el primero y segundo párrafos de esta fracción es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este Código.

que no le fueron dadas a conocer los hechos y omisiones conocidos hasta ese momento; situación que no modifica su esfera jurídica, pues se insiste, la naturaleza de ese tipo de invitación es la de informar al contribuyente de los hechos y omisiones que se conocieron hasta el momento durante el ejercicio de las facultades de comprobación realizadas y, en esa medida, la actora decide si la atiende o no, sin consecuencia alguna.

Se invoca por sustentar lo anterior, la siguiente tesis cuyos datos de identificación rubro y texto se transcriben:

VIII-CASR-PE-1

DOCUMENTO RELATIVO A LA INFORMACIÓN PERIÓDICA PROPORCIONADA POR LA AUTORIDAD AL CONTRIBUYENTE, DE LOS HECHOS U OMISIONES QUE SE VAYAN CONOCIENDO EN EL DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO FISCALIZADOR, PREVISTO EN EL ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL ARTÍCULO 42 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 2015, NO CONSTITUYE MATERIAL Y FORMALMENTE UN ACTO DE AUTORIDAD.- Los artículos 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 38, fracción IV, del **Código Fiscal de la Federación**, establecen entre otros requisitos que deben cumplir los actos que dicten las autoridades **fiscales**, que estén debidamente fundados y motivados, por lo que llevan implícita la idea de exactitud y precisión en la cita de las normas legales que facultan a la autoridad administrativa para emitir el acto de molestia de que se trate, al atender al valor jurídicamente protegido por la exigencia constitucional, que es la posibilidad de otorgar certeza y seguridad jurídica al particular frente a los actos de las autoridades que afecten o lesionen su interés jurídico, con el fin de asegurar la prerrogativa de su defensa ante un acto que no cumpla con los requisitos legales necesarios. Ahora, si bien el artículo 42 del **Código Fiscal de la Federación**, vigente en el ejercicio **fiscal** 2015, en su **último párrafo** disponía que las autoridades **fiscales** que estén ejerciendo alguna de las facultades previstas en ese artículo, informarán entre otros, al contribuyente, de los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento, también lo es, que el documento u oficio que emita la autoridad **fiscalizadora** para ese efecto, no constituye material y formalmente un acto de autoridad. Lo que se dice, toda vez que si bien el aludido oficio es unilateral, porque proviene de un órgano del Estado, como lo es la autoridad **fiscalizadora**, de cierta manera imperativo porque expresa un mandato; empero, al no establecer consecuencia alguna a cargo del contribuyente en el caso de no acudir a la cita correspondiente, que trascendiera a su esfera jurídica, no constituye material y formalmente un acto de autoridad, al no desprenderse del documento u oficio relativo la existencia del carácter coercitivo que todo acto de autoridad debe contener, supuesto en el cual, dicho acto necesariamente debe cumplir con los requisitos que al efecto prevén los artículos 16 constitucional, y 38, fracción IV del **Código Fiscal de la Federación**.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2553/16-16-01-4.- Resuelto por la Sala Regional Peninsular del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el 26 de enero del 2017, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Jaime Romo García.- Secretaria: Lic. Irma María Guadalupe Serralta Ramírez.

R.T.F.J.A. Octava Época. Año V. No. 46. Septiembre 2020. p. 337

C) Por su parte, los argumentos de la parte actora encaminados a controvertir, no la falta de notificación al oficio en el que se le informa el derecho que tiene para acudir a las oficinas de la autoridad con la finalidad de que conozca de los hechos y omisiones que pudieran

entrañar el incumplimiento en el pago de contribuciones (que en todo caso no sería causa suficiente para estimar la ilegalidad de la resolución determinante), sino que le causa afectación el hecho de que la autoridad indicara hora y día exacto para esos efectos y, por tanto, no se respetó lo establecido en el propio numeral 42, quinto párrafo del Código Fiscal de la Federación; también se estima **infundado**, ya que si bien del contenido de esta última porción normativa se advierte la obligación de las autoridades fiscales de informar a los contribuyentes, en un plazo de al menos 10 días hábiles previos al del levantamiento del oficio de observaciones, el derecho que tiene para acudir a las oficinas para conocer los hechos y omisiones detectados en la fiscalización, lo cierto es que tampoco prohíbe el que la autoridad señale día y hora específico para esos efectos, máxime que, como se analizará en el apartado posterior, se realizó con base en una regla administrativa de carácter general (2.9.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2023) que la facultaba para ello atendiendo al propio contenido del artículo 42, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, siendo lo relevante que esa invitación se realizara 10 días previos al levantamiento del oficio de observaciones, cuestión que ni siquiera está en controversia en el presente asunto y que, incluso, como se abordó en líneas previas, tampoco sería motivo de ilegalidad invalidante.

En efecto, aun estimándose fundados, tal situación como derecho, no genera una contravención o puede afectar las defensas del contribuyente como se pretende, porque incluso asumiendo que no se le hubiera dado a conocer el oficio de invitación aludido, que no se hubiera respetado el plazo de 10 días mencionado, o bien, como lo indica el impetrante en el presente juicio, que se indicara día y hora exacta para efectos de levantar el acta respectiva dentro de esa temporalidad, no le causa afectación a sus defensas ni trasciende en el sentido de la resolución impugnada, máxime si el representante legal atiende la invitación y, en su momento, se contesta el oficio de observaciones, resulta incuestionable que se considera una ilegalidad no invalidante, pues no puede considerarse una afectación a las defensas del contribuyente, ni trascendente en la legalidad de la determinación, como ahora lo pretende la demandante.

Se invoca la jurisprudencia VIII-J-2aS-83, de la Segunda Sección de la Sala Superior de este Tribunal Federal, consultable en el mismo medio oficial de difusión, específicamente en la Octava Época, Año IV, N° treinta y nueve, del mes de octubre de dos mil diecinueve, página cuarenta y cuatro, de aplicación obligatoria para esta Sala en términos del numeral 79 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, cuyo rubro y texto es:

VIII-J-2aS-83

VISITA DOMICILIARIA.- SUPUESTO EN EL CUAL ES UNA ILEGALIDAD NO 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)

D) En relación con lo anterior, recordemos que fue con base en la **Regla 2.9.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2023**, que la autoridad señaló hora y fecha precisa para efectos de informarle el derecho que tenía la contribuyente actora para acudir a sus oficinas para conocer los hechos y omisiones que haya detectado en la revisión que le estaba siendo practicada, como se dijo en líneas precedentes, derivado de lo establecido en el último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, precepto legal que la actora estima transgredido con la regla aludida en sus principios de reserva de ley y subordinación jerárquica al indicar que limita ese derecho al constreñirlos a acudir en fecha y hora determinada; argumentos que se estiman infundados en virtud de lo siguiente:

Como marco general del problema jurídico a resolver en cuanto a sí el señalamiento de fecha y hora para darle a conocer los hechos y omisiones observados en la revisión, está fundada en una regla de resolución miscelánea fiscal que respete los **principios de reserva de ley y subordinación jerárquica**, se estima necesario destacar que la mencionada resolución miscelánea se conforma por disposiciones de observancia general -"reglas generales administrativas"-, actos materialmente legislativos cuyo dictado **encuentran fundamento en una cláusula habilitante** prevista en una ley o en un reglamento al tenor de la cual una autoridad administrativa diversa al Presidente de la República, es dotada de la atribución para emitir disposiciones generales cuya finalidad es pormenorizar lo previsto en una ley o en un reglamento, generalmente, con el objetivo de regular cuestiones de carácter técnico que, por su complejidad, conviene sean desarrolladas por una autoridad administrativa, atendiendo el nivel de especialización que deben tener en una materia específica, porque de esa manera se busca atender con mayor oportunidad y, precisión los fenómenos sociales que ameriten ser normados en razón de sus particularidades.

Así, en el caso del Estado Mexicano, en su ordenamiento jurídico federal, **las reglas generales administrativas** se ubican por debajo de las Leyes del Congreso de la Unión y de los reglamentos del Presidente de la República, ya que **éstas son emitidas por autoridades administrativas diversas al titular del Ejecutivo Federal** con base en una disposición de observancia general formalmente legislativa o formalmente reglamentaria que **contiene una**

cláusula habilitante que, a su vez, se sustenta en lo dispuesto, entre otros, en los artículos 73, fracción XXXI⁴, 89, fracción I⁵ y 90⁶ de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por ende, atendiendo al origen de la facultad para emitir reglas generales administrativas, así como a su jerarquía, las características que las distinguen de otras disposiciones de observancia general son:

1. Las **reglas generales administrativas** al ser expedidas **con base en una habilitación legal o reglamentaria** se encuentran por debajo de las leyes del Congreso de la Unión o de las legislaturas locales, así como de los reglamentos del presidente de la República o de los gobernadores de los Estados.
2. Al encontrarse **sujetas al principio de primacía de la ley y al diverso de primacía reglamentaria**, las referidas reglas administrativas no pueden derogar, limitar o excluir lo previsto en las disposiciones de observancia general contenidas en actos formalmente legislativos.
3. La habilitación para expedir disposiciones de observancia general no puede conferirse en una materia que constitucionalmente esté sujeta al principio de reserva de la ley.
4. Las reglas generales administrativas son emitidas por órganos del Estado y, por ende, **sin rebasar lo dispuesto en la respectiva cláusula habilitante**, pueden vincular a los gobernados y, precisar el alcance de los deberes y obligaciones que legalmente les corresponden.
5. La emisión de las reglas generales administrativas puede **sujetarse por el órgano que establezca la respectiva cláusula habilitante** al desarrollo de un procedimiento previo en el que se cumplan determinadas formalidades que estime convenientes el órgano habilitante.

⁴ "Artículo 73. El Congreso tiene facultad: (...) XXXI. Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión."

⁵ "Artículo 89. Las facultades y obligaciones del presidente, son las siguientes:
I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia. (...) "

⁶ "Artículo 90. La administración pública federal será centralizada y paraestatal conforme a la ley orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación.
La (sic) leyes determinarán las relaciones entre las entidades paraestatales y el Ejecutivo Federal, o entre éstas y las Secretarías de Estado.
La función de consejero jurídico del Gobierno estará a cargo de la dependencia del Ejecutivo Federal que, para tal efecto, establezca la ley.
El Ejecutivo Federal representará a la Federación en los asuntos en que ésta sea parte, por conducto de la dependencia que tenga a su cargo la función de consejero jurídico del Gobierno o de las Secretarías de Estado, en los términos que establezca la ley."

Precisado el contexto constitucional que rige la expedición de las reglas generales administrativas, es necesario señalar que la emisión y publicación de las reglas misceláneas tienen como finalidad pormenorizar y, precisar la regulación establecida en las leyes y reglamentos que inciden en el ámbito fiscal, expedidos por el Congreso de la Unión y el Presidente de la República, con el fin de lograr su aplicación eficaz y están sujetas a una serie de principios derivados de la **seguridad jurídica**, entre otros, los de **reserva de la ley, reserva reglamentaria y primacía de la ley**, por lo que no deben incidir en el ámbito reservado a la ley o al reglamento ni ir en contra de lo dispuesto en actos de ésta naturaleza, dicho en otras palabras, **deben ceñirse a lo previsto en el contexto formal y materialmente legislativo que habilita y condiciona su emisión.**

Cabe destacar que las reglas generales administrativas pueden regular obligaciones, **pero** éstas no deben ir más allá de lo dispuesto en la respectiva **cláusula habilitante**, lo que implica que las referidas disposiciones de observancia general sí pueden vincular a los gobernados, siempre y cuando respeten los principios constitucionales que norman su expedición y, además, la obligación respectiva tenga sustento en un acto formalmente legislativo.

Esto es, la potestad para emitir reglas generales administrativas que establezcan obligaciones a los gobernados **está vinculada a lo dispuesto en las leyes**, por lo que dichas obligaciones **serán válidas siempre y cuando la intención del legislador sea que en un ámbito específico las obligaciones de los gobernados se prevean en reglas generales administrativas.**

Se invocan por su contenido ilustrativo las jurisprudencias cuyos datos de identificación y contenido se transcriben:

Jurisprudencia **2a./J. 29/99**, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, registro digital 194159, Novena Época, abril de 1999, Tomo IX, página 70:

"FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA. PRINCIPIOS QUE LA RIGEN. Según ha sostenido este Alto Tribunal en numerosos precedentes, el artículo 89, fracción I, constitucional, faculta al Presidente de la República para expedir normas reglamentarias de las leyes emanadas del Congreso de la Unión, y aunque desde el punto de vista material ambas normas son similares, aquéllas se distinguen de éstas básicamente, en que provienen de un órgano que al emitirlas no expresa la voluntad general, sino que está instituido para acatarla en cuanto dimana del Legislativo, de donde, por definición, son normas subordinadas, de lo cual se sigue que la facultad reglamentaria se halla regida por dos principios: el de reserva de ley y el de subordinación jerárquica a la misma. El principio de reserva de ley, que desde su aparición como reacción al poder ilimitado del monarca hasta su formulación en las Constituciones modernas, ha encontrado su justificación en la necesidad de preservar los bienes jurídicos de mayor valía de los gobernados (tradicionalmente libertad personal y propiedad), prohíbe al reglamento abordar materias reservadas en exclusiva a las leyes del Congreso, como son las relativas a la definición de los tipos penales, las causas de expropiación

y la determinación de los elementos de los tributos, mientras que el principio de subordinación jerárquica, exige que el reglamento esté precedido por una ley cuyas disposiciones desarrolle, complemente o pormenorice y en las que encuentre su justificación y medida."

Jurisprudencia **2a./J. 47/95**, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, registro digital 200724, Novena Época, septiembre de 1995, Tomo II, página 293:

"FACULTAD REGLAMENTARIA. SUS LÍMITES. Es criterio unánime, tanto de la doctrina como de la jurisprudencia, que la facultad reglamentaria conferida en nuestro sistema constitucional al presidente de la República y a los gobernadores de los Estados, en sus respectivos ámbitos competenciales, consiste, exclusivamente, dado el principio de la división de poderes imperante en la expedición de disposiciones generales, abstractas e impersonales que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y completando en detalle sus normas, pero sin que, a título de su ejercicio, pueda excederse el alcance de sus mandatos o contrariar o alterar sus disposiciones, por ser precisamente la ley su medida y justificación."

Jurisprudencia **P./J. 30/2007**, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la acción de inconstitucionalidad 36/2006, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, registro digital 172521, Novena Época, mayo 2007, Tomo XXV, página 1515:

"FACULTAD REGLAMENTARIA. SUS LÍMITES. La facultad reglamentaria está limitada por los principios de **reserva de ley** y de **subordinación jerárquica**. El primero se presenta cuando **una norma constitucional reserva expresamente a la ley la regulación de una determinada materia, por lo que excluye la posibilidad de que los aspectos de esa reserva sean regulados por disposiciones de naturaleza distinta a la ley**, esto es, por un lado, el legislador ordinario ha de establecer por sí mismo la regulación de la materia determinada y, por el otro, la materia reservada no puede regularse por otras normas secundarias, en especial el reglamento. El segundo principio, **el de jerarquía normativa, consiste en que el ejercicio de la facultad reglamentaria no puede modificar o alterar el contenido de una ley**, es decir, **los reglamentos tienen como límite natural los alcances de las disposiciones que dan cuerpo y materia a la ley que reglamentan**, detallando sus hipótesis y supuestos normativos de aplicación, sin que pueda contener mayores posibilidades o imponga distintas limitantes a las de la propia ley que va a reglamentar. Así, el ejercicio de la facultad reglamentaria debe realizarse única y exclusivamente dentro de la esfera de atribuciones propias del órgano facultado, pues la norma reglamentaria se emite por facultades explícitas o implícitas previstas en la ley o que de ella derivan, siendo precisamente esa zona donde pueden y deben expedirse reglamentos que provean a la exacta observancia de aquélla, por lo que al ser competencia exclusiva de la ley la determinación del qué, quién, dónde y cuándo de una situación jurídica general, hipotética y abstracta, al reglamento de ejecución competará, por consecuencia, el cómo de esos mismos supuestos jurídicos. En tal virtud, si el reglamento sólo funciona en la zona del cómo, sus disposiciones podrán referirse a las otras preguntas (qué, quién, dónde y cuándo), siempre que éstas ya estén contestadas por la ley; es decir, el reglamento desenvuelve la obligatoriedad de un principio ya definido por la ley y, por tanto, no puede ir más allá de ella, ni extenderla a supuestos distintos ni mucho menos contradecirla, sino que sólo debe concretarse a indicar los medios para cumplirla y, además, cuando existe reserva de ley no podrá abordar los aspectos materia de tal disposición."

(Lo resaltado es propio)

Jurisprudencia **P./J. 79/2009**, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la controversia constitucional 41/2006, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, registro digital 166655, Novena Época, agosto de 2009, Tomo XXX, página 1067:

"FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PODER EJECUTIVO FEDERAL. SUS PRINCIPIOS Y LIMITACIONES. La Suprema Corte ha sostenido reiteradamente que el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal establece la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo Federal, la que se refiere a la posibilidad de que dicho poder provea en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes; es decir, **el Poder Ejecutivo Federal está autorizado para expedir las previsiones reglamentarias necesarias para la ejecución de las**



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

SALA REGIONAL DEL PACÍFICO-CENTRO

EXPEDIENTE: 932/24-21-01-4-OT



leyes emanadas por el órgano legislativo. Estas disposiciones reglamentarias, aunque desde el punto de vista material son similares a los actos legislativos expedidos por el Congreso de la Unión en cuanto que son generales, abstractas e impersonales y de observancia obligatoria, se distinguen de las mismas básicamente por dos razones: la primera, porque provienen de un órgano distinto e independiente del Poder Legislativo, como es el Poder Ejecutivo; la segunda, porque **son, por definición constitucional, normas subordinadas a las disposiciones legales que reglamentan y no son leyes, sino actos administrativos generales cuyos alcances se encuentran acotados por la misma Ley.** Asimismo, se ha señalado que la facultad reglamentaria del Presidente de la República se encuentra sujeta a un principio fundamental: **el principio de legalidad**, del cual derivan, según los precedentes, dos principios subordinados: el de **reserva de ley** y el de **subordinación jerárquica** a la misma. El primero de ellos **evita que el reglamento aborde novedosamente materias reservadas en forma exclusiva a las leyes emanadas del Congreso** de la Unión o, dicho de otro modo, prohíbe a la ley la delegación del contenido de la materia que tiene por mandato constitucional regular. El segundo principio consiste en **la exigencia de que el reglamento esté precedido de una ley, cuyas disposiciones desarrolle, complemente o detalle y en los que encuentre su justificación y medida.** Así, la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo Federal tiene como principal objeto un mejor proveer en la esfera administrativa, pero siempre con base en las leyes reglamentadas. Por ende, en el orden federal el Congreso de la Unión tiene facultades legislativas, abstractas, amplias, impersonales e irrestrictas consignadas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para expedir leyes en las diversas materias que ésta consigna; por tanto, en tales materias es dicho órgano legislativo el que debe materialmente realizar la normatividad correspondiente, y aunque no puede desconocerse la facultad normativa del Presidente de la República, dado que esta atribución del titular del Ejecutivo se encuentra también expresamente reconocida en la Constitución, dicha facultad del Ejecutivo se encuentra limitada a los ordenamientos legales que desarrolla o pormenoriza y que son emitidos por el órgano legislativo en cita.”

(Lo resaltado es propio)

Por lo que, los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica surgen del principio de legalidad tutelado por la Constitución Federal en sus artículos 14 y 16, entonces a través de un reglamento del Presidente de la República es posible habilitar a una autoridad administrativa para emitir reglas generales administrativas que establezcan obligaciones a los gobernados, pero para eso **es indispensable que en alguna ley se encuentre el sustento de esa habilitación.**

D.1) En el ámbito fiscal el **artículo 33, fracción I, inciso g)⁷ del Código Fiscal de la Federación**, rige la emisión de las disposiciones de observancia general, precepto que tiene como finalidad precisar la regulación establecida en las leyes y reglamentos fiscales expedidos por el Congreso de la Unión y el Presidente de la República, con el fin de lograr su eficaz aplicación, estableciendo que dichas reglas administrativas deben sujetarse a lo previsto en un acto formal y materialmente legislativo que ordena su emisión, y de no ser así, se podrán hacer

⁷ “Artículo 33.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y ciudadanía, procurando:

(...)

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales. (...)”

valer los medios de defensa correspondientes para que, de ser el caso, se determine que no surten efectos al no sujetarse a lo establecido por el legislador en la ley primaria.

Así, tenemos que en ningún momento se autoriza a la autoridad administrativa para que a través de reglas de carácter general determine cuestiones que vayan **más allá de lo que dispone una ley formalmente legislativa**, pues a través de éstas no se pueden establecer cargas adicionales para los contribuyentes, además de que su emisión debe observar el principio de reserva de ley, dicho en otras palabras, una regla de carácter general o una resolución miscelánea fiscal, se debe aplicar sólo cuando se emita en estricto acatamiento a lo dispuesto en la legislación, porque en caso contrario es ilegal y la misma debe inobservarse.

Lo que incluso quedo establecido en la jurisprudencia **2a./J. 31/2006**, por reiteración, de la Segunda Sala del Alto Tribunal, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, registro digital 175662, Novena Época, Tomo XXIII, marzo de 2006, página 234; que establece:

“CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SU ARTÍCULO 33, FRACCIÓN I, INCISO G), VIGENTE A PARTIR DE DOS MIL CUATRO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirvan de base para realizar el cálculo de una contribución. Ahora bien, el artículo 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, al prever que las autoridades fiscales, para el mejor cumplimiento de sus facultades, proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes, para lo cual publicarán anualmente las resoluciones que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento; que podrán publicar aisladamente las disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año y que las resoluciones emitidas que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las que determinen las propias leyes fiscales, no transgrede el mencionado principio constitucional. Lo anterior es así, porque la emisión de tales resoluciones en materia fiscal no sólo es permisible sino necesaria, al ser cuerpos normativos sobre aspectos técnicos y operativos para materias específicas, cuya existencia obedece a los constantes avances de la tecnología y al crecimiento de la administración pública, y porque únicamente serán obligatorias si acatan el principio de reserva de ley relativa, es decir, se sujetan a que las autoridades administrativas, a través de reglas de carácter general, no establezcan cargas adicionales para los contribuyentes en relación con cualquiera de los elementos de las contribuciones, pues de no ser así, no serán observables, siempre y cuando así se determine una vez que se hagan valer los medios de defensa pertinentes y se resuelva lo conducente.”

D.2) La reserva de ley no es más que una expresión del principio de legalidad, según el cual sólo pueden restringirse derechos fundamentales en virtud de leyes formales y materialmente ajustadas al orden constitucional e internacional de protección de derechos humanos; de lo que se colige que el principio de reserva de ley aplica para todos los derechos fundamentales.

Entonces, en materia tributaria el **principio de reserva de ley** se entiende como la posibilidad de que, ciertos aspectos, se regulen a través de fuentes diversas a la legislación, siempre y cuando, sea ésta la que determine de manera expresa y limitativa las directrices a las que las fuentes secundarias deberán sujetarse, como lo pueden ser las reglas generales de misceláneas fiscales.

Lo anterior significa que, la ley primaria debe marcar los límites de contenido para las reglas de carácter general, las cuales nunca pueden contradecir lo dispuesto en la legislación, pues tanto su regulación como emisión, dependen y están subordinadas a aquélla, situación que ha generado el establecimiento de mecanismos reguladores denominados “**cláusulas habilitantes**”⁸

Se cita por su contenido ilustrativo, la tesis aislada **P.CXLVIII/97**, del Pleno del Máximo Tribunal Constitucional del país, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VI, noviembre de 1997, página 78; de texto y rubro:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.

Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en 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. Conforme con dicho principio, es **necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos**, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como **que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad**. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. **La reserva relativa**, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero **A CONDICIÓN DE QUE LA LEY SEA LA QUE DETERMINE EXPRESA Y LIMITATIVAMENTE LAS DIRECTRICES A LAS QUE DICHAS FUENTES DEBERÁN AJUSTARSE**; esto es, **la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa**. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Preciado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un **acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia**, puesto que de ese modo **la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria**; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando **tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley**, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.”

(Énfasis nuestro)

⁸ Las cláusulas habilitantes constituyen actos formalmente legislativos a través de los cuales el legislador habilita a un órgano de Estado para regular una materia concreta y específica, precisando las bases y parámetros generales de su regulación.

En el mismo sentido se inserta 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)

Cabe hacer énfasis en que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció que el Estado ha experimentado un gran desarrollo de sus actividades administrativas, lo que ha provocado transformaciones en su estructura y funcionamiento, por lo que ha sido necesario dotar a autoridades ajenas al Poder Legislativo, de atribuciones de naturaleza normativa, circunstancia que ha generado las mencionadas **“cláusulas habilitantes”**, que constituyen actos formalmente legislativos a través de los cuales se faculta a un órgano del Estado, principalmente, de la Administración Pública Federal, para regular alguna situación específica.

Lo que encuentra justificación con el precedente **P. XXI/2003**, del Pleno del Alto Tribunal, al resolver el **amparo en revisión 199/2002**, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, registro digital 182710, Novena Época, Tomo XVIII, diciembre de 2003, página 9; que dispone:

“CLÁUSULAS HABILITANTES. CONSTITUYEN ACTOS FORMALMENTE LEGISLATIVOS. En los últimos años, el Estado ha experimentado un gran desarrollo en sus actividades administrativas, lo que ha provocado transformaciones en su estructura y funcionamiento, y ha sido necesario dotar a funcionarios ajenos al Poder Legislativo de atribuciones de naturaleza normativa para que aquél enfrente eficazmente situaciones dinámicas y altamente especializadas. Esta situación ha generado el establecimiento de **mecanismos reguladores denominados “cláusulas habilitantes”, que constituyen ACTOS FORMALMENTE LEGISLATIVOS A TRAVÉS DE LOS CUALES EL LEGISLADOR HABILITA A UN ÓRGANO DEL ESTADO**, principalmente de la administración pública, para regular una materia concreta y específica, precisándole bases y parámetros generales y que encuentran su justificación en el hecho de que el Estado no es un fenómeno estático, pues su actividad no depende exclusivamente de la legislación para enfrentar los problemas que se presentan, ya que la entidad pública, al estar cerca de situaciones dinámicas y fluctuantes que deben ser reguladas, adquiere información y experiencia que debe aprovechar para afrontar las disyuntivas con agilidad y rapidez. Además, **la adopción de esas cláusulas tiene por efecto esencial un fenómeno de ampliación de las atribuciones conferidas a la administración y demás órganos del Estado, las cuales le PERMITEN ACTUAR EXPEDITAMENTE DENTRO DE UN MARCO DEFINIDO DE ACCIÓN, SUSCEPTIBLE DE CONTROL A TRAVÉS DEL**

PRINCIPIO DE LEGALIDAD; en la inteligencia de que el establecimiento de dicha habilitación normativa debe realizarse en atención a un equilibrio en el cual se considere el riesgo de establecer disposiciones que podrían propiciar la arbitrariedad, como generar situaciones donde sea imposible ejercer el control estatal por falta de regulación adecuada, lo que podría ocurrir de exigirse que ciertos aspectos dinámicos se normen a través de una ley.”

(Énfasis propio)

D.3) La subordinación jerárquica en materia tributaria debe entenderse como el principio que tutela que las reglas de carácter general deben limitarse a las directrices previstas en la ley que las regula, sin que puedan ir más allá de lo previsto en la legislación, debiendo limitarse únicamente a desarrollar sus disposiciones, complementarlas o pormenorizarlas, encontrando su justificación y medida en la propia norma primaria.

Por su contenido ilustrativo se invocan los criterios de jurisprudencia cuyos datos de identificación y contenido se transcriben a continuación:

Registro digital: 2001471, Instancia: Segunda Sala, Décima Época, **2a./J. 80/2012 (10a.)**, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XI, agosto de 2012, Tomo 1, página 855:

“RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2007. SU REGLA 4.5. RESPETA EL PRINCIPIO DE SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA. El artículo 13, fracción I, de la Ley del Impuesto al Activo establece que la controladora que consolide para efectos del impuesto sobre la renta debe calcular el valor del activo en el ejercicio, en forma consolidada, sumando el valor de su activo con el de cada una de las controladas y, de existir cuentas y documentos por cobrar de la controladora o controladas con otras empresas del grupo que no causen el impuesto consolidado, no se incluirán en proporción a la participación accionaria promedio por día en que la controladora participe, directa o indirectamente, en su capital social; por tanto, si se parte de que para determinar el tributo en cuestión deben sumarse los activos fijos y los financieros, resulta indudable que la regla 4.5. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007, al señalar que para efectos de la fracción I del artículo 13 citado, los contribuyentes que consoliden sus resultados fiscales podrán no incluir en el cálculo del impuesto relativo del ejercicio de la sociedad controladora y de las controladas las cuentas y documentos por cobrar derivados de la enajenación de bienes a crédito que tengan dichas sociedades con empresas con las que se cause el impuesto al activo en forma consolidada, en la proporción que represente la participación accionaria promedio en que la controladora participe, directa o indirectamente, en su capital social, respeta el principio de **subordinación jerárquica**, pues la regla general es que para el cálculo de la contribución deben sumarse los activos fijos y los financieros, dentro de los cuales se encuentran los documentos y cuentas por cobrar; por consiguiente, lejos de **limitar un derecho establecido en la ley o de establecer obligaciones distintas a las previstas en la norma legal citada**, posibilita a las sociedades en consolidación que se acojan al beneficio de no incluir en el cálculo del impuesto al activo los referidos activos financieros cuando las enajenaciones a crédito son entre empresas del propio grupo, pese a que respecto de éstos sí se causa el activo consolidado.”

Registro digital: 2014506, Instancia: Segunda Sala, Décima Época, Tesis: **2a./J. 72/2017 (10a.)**, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 43, junio de 2017, Tomo II, página 709:

“RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2014. SU REGLA I.5.1.6 ES ACORDE CON LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY, SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA, LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA. La Ley del Impuesto Especial

sobre Producción y Servicios, en sus artículos 2o., fracción I, inciso G) y 5o., párrafo segundo, dispone que tratándose de enajenaciones de bebidas saborizadas, concentrados, polvos o jarabes que se disuelvan en agua con azúcar añadida, los sujetos pasivos del impuesto lo calcularán por el total de litros enajenados en el mes o que se puedan obtener por los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores enajenados en el mes; mientras que de la regla I.5.1.6. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2013, se aprecia que por las fracciones de litro la cuota se aplicará en la proporción que corresponda a éstas, lo que evidencia que sólo pormenoriza lo establecido en la ley tratándose de litros incompletos, por lo que es acorde con los principios de reserva de ley, **subordinación jerárquica** y legalidad tributaria contenidos en los numerales 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al no **exceder a la ley que le dio origen** y, a la vez, con el de seguridad jurídica, pues la regla permite al contribuyente conocer con certeza la manera en que el impuesto se computa tratándose de fracciones de litro.”

Registro digital: 2025263, Instancia: Segunda Sala, Undécima Época, **2a./J. 54/2022 (11a.)**, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 17, septiembre de 2022, Tomo IV, página 3240:

“AVISO DE INICIO DE LIQUIDACIÓN FISCAL. LA CONDICIÓN PARA SU PROCEDENCIA PREVISTA EN LA FICHA DE TRÁMITE 85/CFF DEL ANEXO 1-A DE LA REGLA 2.5.16. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2020, TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y DE SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA.

Hechos: En contra de la resolución por la que la autoridad fiscal estimó improcedente el aviso de liquidación fiscal de una persona moral se promovió juicio de nulidad, el cual resultó fundado en una parte; sin embargo, la actora acudió al amparo directo en el cual adujo, entre otras cuestiones, que la regla 2.5.16. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020, así como su Anexo 1-A, en la parte relativa a la condición establecida en la ficha de trámite 85/CFF "Aviso de inicio de liquidación o cambio de residencia fiscal", eran contrarios a los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica, pues ni en el Código Fiscal de la Federación ni en su Reglamento se prevén los requisitos contenidos en esas normas, además de que tampoco existe una cláusula habilitante para desarrollar tales aspectos por la autoridad administrativa. Al resolver el amparo, el Tribunal Colegiado de Circuito declaró fundados dichos argumentos y otorgó la protección constitucional, lo cual fue recurrido por la autoridad responsable.

Criterio jurídico: La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que la condición prevista en la ficha de trámite 85/CFF para la procedencia del Aviso de inicio de liquidación, transgrede los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica, porque **la regulación contenida en esa norma no encuentra justificación y medida en las disposiciones legales ni reglamentarias de las que deriva.**

Justificación: Del análisis sistemático de los artículos 31, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, así como 29 y 30 de su Reglamento, relacionados con el aviso de inicio de liquidación, se advierte que en dichas normas se dispone que: **1)** el legislador habilitó a la autoridad fiscal para desarrollar la información que los contribuyentes deben proporcionarle en relación con el aviso de inicio de liquidación; **2)** el ejercicio fiscal terminará anticipadamente en la fecha en que la persona moral entre en liquidación; **3)** habrá un ejercicio fiscal por el tiempo que la persona moral esté en liquidación; y, **4)** el aviso de inicio de liquidación se realizará dentro del mes siguiente a la fecha en que se haya presentado la declaración del ejercicio que concluyó anticipadamente; por lo que no es posible concluir que en dicha normativa se haya establecido como requisito para autorizar el aviso de inicio de liquidación de personas morales, el deber de "que no existan omisiones, diferencias e incongruencias en la declaración por terminación anticipada pagos provisionales, retenciones, definitivos, anuales, ingresos, egresos y retenciones", lo cual evidencia que tal requisito se incorporó normativamente en la ficha de trámite 85/CFF, contenida en el Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020. Sin embargo, este órgano jurisdiccional estima que tanto la regla 2.5.16. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020, así como la ficha de trámite 85/CFF establecida en el Anexo 1-A de la referida Resolución, son disposiciones jurídicas que se encuentran subordinadas al contenido del Código Fiscal de la Federación y de su Reglamento, por lo **que ni en la regla ni en la ficha de trámite referida se puede derogar, limitar o excluir lo establecido en dichas normas, ni incorporar requisitos o reglas que superen lo previsto en el marco legal del cual derivan**, por tanto, al incluirse en la ficha precisada diversas condiciones o requisitos que no derivan del marco legal y reglamentario aplicable, queda evidenciado que LA AUTORIDAD FISCAL REBASÓ LO DISPUESTO EN LA **CLÁUSULA HABILITANTE** DE LA QUE DERIVA LA REGULACIÓN RECLAMADA, transgrediendo con ello los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica.”

D.4) Con base en lo hasta aquí explicado, **el Jefe del Servicio de Administración Tributaria tiene facultades para emitir las resoluciones misceláneas**, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 14, fracción III⁹ de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, siempre y cuando en el cuerpo de la ley primaria se encuentre la cláusula habilitante que delega tal facultad.

D.5) Explicado lo anterior, cobra especial relevancia imponernos del contenido del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, en el quinto, sexto y último párrafo, en relación con la Regla [2.9.9 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2023](#); que señalan lo siguiente:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

“Artículo 42. ...

...

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.

Información de seguimiento a revisiones

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, fecha y hora, a efecto de darles a

⁹ Artículo 14. El Presidente del Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:
(...)

III. Expedir las disposiciones administrativas necesarias para aplicar eficientemente la legislación fiscal y aduanera, haciendo del conocimiento de la Junta de Gobierno aquéllas que considere de especial relevancia;

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

Del contenido de la norma jurídica transcrita, se obtiene que las autoridades fiscales al ejercer alguna de las facultades de comprobación en los términos del numeral 42 del Código Fiscal de la Federación, como son las visitas domiciliarias en las fracciones II y revisión de gabinete prevista en la III, **informará al contribuyente de los hechos u omisiones observadas que puedan entrañar el incumplimiento de obligaciones fiscales**, a su representante legal y en el caso de personas morales, a sus órganos de dirección por conducto de su representante legal, **que en un plazo de al menos de 10 días hábiles previos al levantamiento del oficio de observaciones, notificación consistente en el derecho para acudir a las oficinas que estén llevando el procedimiento para conocer los hechos y omisiones que se hayan detectado**; levantándose acta de la asistencia o inasistencia de los interesados para conocer el estado del procedimiento; en el último párrafo, se indica que el Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general el procedimiento para **informar al contribuyente el momento para acudir a las oficinas y ejercer su derecho a ser informado**.

Esto es, se desprende una **cláusula habilitante para establecer reglas de carácter general relativos al procedimiento** para realizarle la invitación referida y ejerza su derecho para acudir a las oficinas de la autoridad con el fin de darle a conocer los hechos y omisiones que hayan detectado, señalándose en la regla mencionada, que las autoridades informará el lugar, fecha y hora para esos efectos, sin que lo anterior implique, como sin sustento lo manifiesta quien demanda, una violación a los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica, pues de su contenido se advierte solamente que pormenoriza o explica la forma en que las autoridades deben hacerlo (precisando fecha y hora), pero en parte alguna **derogando, limitando o excluyendo lo establecido en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, ni incorporar requisitos o reglas que superen lo previsto en el marco legal del cual derivan**, incluyendo la propia cláusula habilitante con base en la cual fundó su actuar.

En ese contexto, si con base en la regla aludida fijó hora y fecha exacta en que procedía a citarlo para efecto de informarle su derecho a conocer los hechos y omisiones detectados en el procedimiento de fiscalización, que pudieran implicar incumplimiento en el pago de contribuciones, de ninguna manera incide en el ámbito reservado a la ley o al reglamento ni va en contra de lo dispuesto en actos de ésta naturaleza, ya que finalmente respetó y acató lo ordenado en el precepto legal y la cláusula habilitante contenida en éste, consistente

en informarle, 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, del derecho que tienen para acudir a las oficinas para los efectos indicados.

Así las cosas, es claro que dicha disposición legal no establece la obligación de respetarse ese derecho para que fuera ejercido en cualquier momento de esos 10 días y, por tanto, no pudiera señalarse fecha y hora determinada, ya que de su contenido se advierte que le indica a la autoridad que pueda hacerlo en el momento oportuno, que conlleva a la posibilidad prevista en la regla de señalarlo en el momento que así lo decrete, resultando evidente que lejos de **limitar un derecho establecido en la ley o de establecer obligaciones distintas a las previstas en la norma legal citada**, posibilita a los contribuyentes conozcan de su derecho a ser informados de los hechos y omisiones detectados en el procedimiento de revisión en un momento exacto, pues no dejando de lado las actividades diarias de la autoridad pudiera ser el caso que de no señalarse fecha y hora exacta, y acudiera el contribuyente para que se le informe el derecho comentado, no fuera posible su atención, de tal manera que para evitar esos inconvenientes resulta mejor que se indique fecha y hora para la comparecencia respectiva.

Consecuentemente, al indicarse en la regla mencionada solamente el procedimiento, forma o manera para informar al contribuyente de los hechos y omisiones detectados y, en ese sentido, señalar la fecha y hora para esos efectos, a juicio de esta juzgadora, no infringe los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica, al haber actuado dentro de lo establecido en la propia cláusula habilitante prevista en el precepto legal invocado, de cuyo contenido literal incluso se advierte la posibilidad de hacerlo “...*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.***”, esto es, cuando la autoridad así lo determine, sin que previera condiciones o requisitos más allá del marco legal y reglamentario aplicable, quedando evidenciado que la autoridad no rebasó lo dispuesto en la **CLÁUSULA HABILITANTE DE LA QUE DERIVA LA REGULACIÓN RECLAMADA**, respetando los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica.

D.6) Por su parte, su manifestación en relación a que la regla combatida le produce discriminación entre los contribuyentes que son revisados por la Administración Desconcentrada Jurídica (sic) y el resto de los contribuyentes, al otorgarles a aquellos tres días para manifestar su voluntad de acudir personalmente a las oficinas de la autoridad o ser asistidos por la Administración Desconcentrada Jurídica más cercana a su domicilio; resultan también **infundados**, haciéndose la precisión en primer término que la regla hace la distinción aludida, no respecto a los contribuyentes revisados por la administración que indica el impetrante, sino por aquellos de la Administración General Jurídica, sin que siquiera intente

explicar por qué se ubicaría en ese supuesto y le fuera aplicable otorgarle los 3 días para que manifieste si desea acudir personalmente a las oficinas o que se realice por videoconferencia, lo anterior, tomando en consideración que la discriminación¹⁰ se traduce en el hecho de hacer una distinción sin justificación alguna en personas que se encuentren en un plano de igualdad, cuando se carece de justificación objetiva y razonable, es decir, establecer un trato desigual cuando: a) imponga arbitrariamente discriminaciones entre situaciones jurídicas objetivamente iguales; b) no distinga de la misma forma situaciones discrepantes o; c) carezca de razonabilidad.

¹⁰ Precedente (Sentencia)
Registro digital: 32903
Asunto: AMPARO EN REVISIÓN 530/2024.
Undécima Época
Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.
Libro 44, Diciembre de 2024, Tomo I, Volumen 1, página 433
Instancia: Segunda Sala

“...
A fin de resolver el problema de constitucionalidad señalado, en principio, deben precisarse los alcances de los principios de igualdad y no discriminación, previstos en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos: (se transcribe)

Dicho artículo regula el principio de igualdad, en la medida que establece que todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección. Asimismo, en el último párrafo está contenido el principio constitucional de la no discriminación, en tanto se proscribe cualquier distinción motivada por razones de género, edad, discapacidad, condición social o de salud, religión, preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra análoga que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.

En ese sentido, la Corte Interamericana de Derechos Humanos en su artículo 24 regula dichos principios, de conformidad con lo siguiente: “Artículo 24. Igualdad ante la Ley. Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley”.

Asimismo, la jurisprudencia emitida por dicho organismo(8) ha sostenido que la noción de igualdad deriva directamente de la unidad de naturaleza del género humano y es inseparable de la dignidad esencial de la persona; sin embargo, no todo tratamiento jurídico diferente es propiamente discriminatorio, porque no toda distinción de trato puede considerarse ofensiva, por sí misma, de la dignidad humana. Por lo que reconoció que sólo es discriminatoria una distinción, cuando carece de justificación objetiva y razonable.

De lo anterior se evidencia que los principios constitucionales de igualdad y no discriminación están estrechamente vinculados, pero no son idénticos; en todo caso son complementarios, incluso la prohibición de discriminar constituye una de las distintas manifestaciones que adopta el principio de igualdad, en tanto la norma constitucional limita la posibilidad de tratos diferenciados no razonables o desproporcionados entre las personas, a partir de determinadas características que presenten las personas, con base en las cuales se impone la prohibición de discriminar.

De esta manera, se advierte que los principios de igualdad y no discriminación implican que las autoridades no traten de manera diferente a los individuos cuando se encuentren en la misma situación jurídica, es decir, que sin perjuicio del deber de los poderes públicos de procurar la igualdad real, dicha garantía se refiere a la igualdad jurídica, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato respecto de quienes se ubican en similar situación de hecho.

Conforme a ello, la garantía de igualdad implica que se debe tratar igual a quienes se encuentren en la misma situación y de manera desigual a los sujetos que se ubiquen en una situación diversa, lo que implica que el legislador puede crear categorías o clasificaciones que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales; pero siempre evitando cualquier distinción no razonada y desproporcional que resulte discriminatoria de las personas.

Así no toda desigualdad de trato implica transgresión a la garantía de igualdad, sino solo cuando se realiza frente a situaciones que pueden considerarse iguales y que carecen de una justificación objetiva y razonable para su diferencia de conformidad con criterios o juicios de valor generalmente aceptados.

Por tanto, debe considerarse que una norma resulta inconstitucional, al establecer un trato desigual cuando: a) imponga arbitrariamente discriminaciones entre situaciones jurídicas objetivamente iguales; b) no distinga de la misma forma situaciones discrepantes o; c) carezca de razonabilidad.
...”

De ahí que al no ubicarse dentro de los supuestos en que le fuera aplicable esa parte de la regla, o bien, siquiera intentar justificar porque sí le era aplicable esa distinción a pesar de no tratarse de una revisión a cargo de la Administración General Jurídica, los hechos u omisiones detectados en el procedimiento de fiscalización se le podrían dar a conocer a través de medios electrónicos, en la modalidad de videoconferencia o contar con tres días hábiles para manifestar su voluntad de acudir personalmente a las oficinas de la autoridad, o bien, de ser asistidos por la Administración Desconcentrada Jurídica más cercana a su domicilio fiscal para llevar a cabo la citada videoconferencia, no se aprecia discriminación alguna al dársele el tratamiento general establecido en el primer párrafo de la regla y no el excepcional como lo pretende para que si se violentara su derecho de igualdad en relación con otras personas que están en el mismo supuesto jurídico, se insiste, al no tratarse de un contribuyente revisado por la Administración General Jurídica.

E) Finalmente, el argumento en el sentido de que el procedimiento de fiscalización previsto en el artículo 48 del Código Tributario Federal es contrario al Pacto de San José y a las reglas que para el respecto de los Derechos Humanos se prevén en la Norma Fundante, por lo que solicito esa Juzgadora ejerciendo control difuso inaplique el procedimiento previsto en el artículo 48 ya mencionado, a fin de que se aplique el numeral 8, 8.1 y 8.2. del Pacto de San José.

E.1. Como se desprende de lo anterior y, atendiendo a que en el concepto de impugnación que plantea la parte actora, pretende que se interpreten las normas en el sentido que más le favorezca, atendiendo al principio *pro homine*, así como que se respeten sus derechos fundamentales de seguridad, de certeza jurídica, audiencia, seguridad jurídica, debido proceso y legalidad, consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, así como en la Convención Americana de Derechos Humanos; es importante, para **esta Sala**, precisar lo siguiente.

Sobre el tema de la interpretación más amplia que otorgue un mayor beneficio a la actora, se indica que a pesar de que la reforma constitucional publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, implicó un cambio en el sistema jurídico mexicano con relación a los derechos humanos, así como instaurar la interpretación más favorable a la persona al orden constitucional (principio *pro persona* o *pro homine*), ello no implica que los órganos jurisdiccionales nacionales dejen de llevar a cabo sus atribuciones y facultades de impartir justicia en la forma en que venían desempeñándolas, sino que dicho cambio sólo conlleva a que si en los instrumentos internacionales existe una protección más benéfica para la persona respecto de la institución jurídica que se analice, ésta se aplique, sin que tal circunstancia signifique que dejen de observarse los diversos principios constitucionales y legales que rigen

su función jurisdiccional, como son el de legalidad, igualdad, seguridad jurídica, debido proceso, acceso efectivo a la justicia o cosa juzgada.

Además, el control de convencionalidad dispone la obligación de los juzgadores de interpretar las normas relativas a los derechos humanos, de conformidad con los tratados internacionales de la materia, favoreciendo la protección más amplia a las personas, siempre que en aquellos exista una previsión sobre el derecho debatido más amplia y certera que en la normatividad interna.

En tal virtud, aunque el paradigma de la nueva dimensión constitucional que inició con la reforma constitucional publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, implica que este Tribunal opte por la protección más amplia de los derechos humanos, eso no significa que las cuestiones planteadas por la actora deban ser resueltas favorablemente a sus intereses, ni siquiera so pretexto de establecer la interpretación más amplia o extensiva que se aduzca, ya que los principios que se pide respetar no pueden ser constitutivos de "derechos" legalmente inexistentes, porque, al final, es conforme a las reglas de derecho aplicables al caso concreto que debe ser resuelta la controversia.

Cobra aplicación la Jurisprudencia 1a./J. 104/2013 (10a.), sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XXV, Octubre de 2013, Tomo 2, Página 906, que señala:

PRINCIPIO PRO PERSONA. DE ÉSTE NO DERIVA NECESARIAMENTE QUE LOS ARGUMENTOS PLANTEADOS POR LOS GOBERNADOS DEBAN RESOLVERSE CONFORME A SUS PRETENSIONES.- Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia 1a./J. 107/2012 (10a.), publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XIII, Tomo 2, octubre de 2012, página 799, con el rubro: "PRINCIPIO PRO PERSONA. CRITERIO DE SELECCIÓN DE LA NORMA DE DERECHO FUNDAMENTAL APLICABLE.", reconoció de que por virtud del texto vigente del artículo 1o. constitucional, modificado por el decreto de reforma constitucional en materia de derechos fundamentales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, el ordenamiento jurídico mexicano, en su plano superior, debe entenderse integrado por dos fuentes medulares: a) los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; y, b) todos aquellos derechos humanos establecidos en tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte. También deriva de la aludida tesis, que los valores, principios y derechos que materializan las normas provenientes de esas dos fuentes, al ser supremas del ordenamiento jurídico mexicano, deben permear en todo el orden jurídico, y obligar a todas las autoridades a su aplicación y, en aquellos casos en que sea procedente, a su interpretación. Sin embargo, del principio pro homine o pro persona no deriva necesariamente que las cuestiones planteadas por los gobernados deban ser resueltas de manera favorable a sus pretensiones, ni siquiera so pretexto de establecer la interpretación más amplia o extensiva que se aduzca, ya que en modo alguno ese principio puede ser constitutivo de "derechos" alegados o dar cabida a las interpretaciones más favorables que sean aducidas, cuando tales interpretaciones no encuentran sustento en las reglas de derecho aplicables, ni pueden derivarse de éstas, porque, al final, es conforme a las últimas que deben ser resueltas las controversias correspondientes.

Así, en materia administrativa, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que si el actor formula conceptos de nulidad expresos, solicitando al tribunal administrativo el ejercicio del control difuso respecto de determinada norma, de existir coincidencia entre lo expresado en el concepto de nulidad y el criterio del tribunal, éste puede inaplicar la disposición respectiva, expresando las razones jurídicas de su decisión; pero si considera que la norma no tiene méritos para ser inaplicada, bastará con que mencione que no advirtió violación alguna de derechos humanos, para que se estime que realizó el control difuso y respetó el principio de exhaustividad que rige el dictado de sus sentencias, sin que sea necesario que desarrolle una justificación jurídica exhaustiva en ese sentido, dando respuesta a los argumentos del actor, pues además de que el control difuso no forma parte de su litis natural, obligarlo a realizar el estudio respectivo convierte este control en concentrado o directo, y transforma la competencia genérica del tribunal administrativo respectivo en una competencia específica.

El criterio en mención se encuentra consultable en la versión electrónica del Semanario Judicial de la Federación «del viernes 11 de abril de 2014 a las 10:09 horas», con los siguientes datos de localización: Décima Época, registro digital 2006186, Segunda Sala, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 5, Tomo I, abril de 2014, tesis 2a./J. 16/2014 (10a.), página 984, y reza:

"CONTROL DIFUSO. SU EJERCICIO EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.-Si bien es cierto que, acorde con los artículos 1o. y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las autoridades jurisdiccionales ordinarias, para hacer respetar los derechos humanos establecidos en la propia Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, pueden inaplicar leyes secundarias, lo que constituye un control difuso de su constitucionalidad y convencionalidad, también lo es que subsiste el control concentrado de constitucionalidad y convencionalidad de leyes, cuya competencia corresponde en exclusiva al Poder Judicial de la Federación, a través del juicio de amparo, las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad. La diferencia entre ambos medios de control (concentrado y difuso), estriba en que, en el primero, la competencia específica de los órganos del Poder Judicial de la Federación encargados de su ejercicio es precisamente el análisis de constitucionalidad y convencionalidad de leyes, por tanto, la controversia consiste en determinar si la disposición de carácter general impugnada expresamente es o no contraria a la Constitución y a los tratados internacionales, existiendo la obligación de analizar los argumentos que al respecto se aduzcan por las partes; en cambio, en el segundo (control difuso) el tema de inconstitucionalidad o inconventionalidad no integra la litis, pues ésta se limita a la materia de legalidad y, por ello, el juzgador por razón de su función, prescindiendo de todo argumento de las partes, puede desaplicar la norma. Ahora bien, en el juicio contencioso administrativo, la competencia específica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es en materia de legalidad y, por razón de su función jurisdiccional, este tribunal puede ejercer control difuso; sin embargo, si el actor formula conceptos de nulidad expresos, solicitando al tribunal administrativo el ejercicio del control difuso respecto de determinada norma, de existir coincidencia entre lo expresado en el concepto de nulidad y el criterio del tribunal, éste puede inaplicar la disposición respectiva, expresando las

razones jurídicas de su decisión, pero si considera que la norma no tiene méritos para ser inaplicada, bastará con que mencione que no advirtió violación alguna de derechos humanos, para que se estime que realizó el control difuso y respetó el principio de exhaustividad que rige el dictado de sus sentencias, sin que sea necesario que desarrolle una justificación jurídica exhaustiva en ese sentido, dando respuesta a los argumentos del actor, pues además de que el control difuso no forma parte de su litis natural, obligarlo a realizar el estudio respectivo convierte este control en concentrado o directo, y transforma la competencia genérica del tribunal administrativo en competencia específica. Así, si en el juicio de amparo se aduce la omisión de estudio del concepto de nulidad relativo al ejercicio de control difuso del tribunal ordinario, el juzgador debe declarar ineficaces los conceptos de violación respectivos, pues aun cuando sea cierto que la Sala responsable fue omisa, tal proceder no amerita que se conceda el amparo para que se dicte un nuevo fallo en el que se ocupe de dar respuesta a ese tema, debido a que el Poder Judicial de la Federación tiene competencia primigenia respecto del control de constitucionalidad de normas generales y, por ello, puede abordar su estudio al dictar sentencia. Si, además, en la demanda de amparo se aduce como concepto de violación la inconstitucionalidad o inconventionalidad de la ley, el juzgador sopesará declarar inoperantes los conceptos de violación relacionados con el control difuso y analizar los conceptos de violación enderezados a combatir la constitucionalidad y convencionalidad del precepto en el sistema concentrado."

En todo caso, su argumento en el sentido de que se violaron las disposiciones convencionales aludidas, dado que el numeral 48 del Código Fiscal de la Federación no establece a favor de los contribuyentes una etapa en la que se le otorgue el derecho a nombrar defensor particular o proporcionado por el Estado y ser asistido durante el procedimiento de fiscalización; resulta **infundado**, según se explica en los siguientes párrafos.

En tratándose de procedimientos de verificación, inspección, revisión, o cualquiera que las disposiciones jurídicas expresamente prevean para determinar si un gobernado está o no cumpliendo con las obligaciones legales a que está afecto, la ley debe ser lo más clara y escrupulosa posible en cuanto al cúmulo de diligencias, requisitos, pasos, actos que deben darse y obligaciones que deben satisfacerse, **con el propósito de establecer un claro canal conductual** al que la autoridad deberá ceñirse con el mayor escrúpulo posible, a grado tal que si, por una parte, el canal de conducta establecido por las disposiciones jurídicas respeta los derechos fundamentales en cuanto a privacidad, seguridad jurídica, garantía de audiencia, debida defensa, etcétera y, por otra parte, la autoridad se conduce precisamente como en el canal preestablecido se le impone, necesariamente tendría que concluirse que su proceder es legal, **sin que pudiera calificarse éste de incorrecto, indebido o precisamente ilegal a la luz de requisitos u obligaciones que no existen en el canal conductual**, sino existen sólo en la apreciación subjetiva del gobernado de lo que tendría que ser el propio canal preestablecido (marco normativo de referencia) o la conducta particular de la autoridad (pretendiendo interpretar ese canal conductual).

En otras palabras, la legalidad de un acto de autoridad y la legalidad del procedimiento del que deriva deben ser ponderados a la luz de las disposiciones jurídicas que regulan uno y otro, y no a la luz de las apreciaciones que cada gobernado particularmente pudiera tener de los requisitos y obligaciones que consideran debieran cumplirse, porque de ser el caso, jamás se satisfarían las pretensiones del gobernado, pues siempre podría haber una razón o motivo subjetivo que justificara lo indebido del procedimiento, además de que sería materialmente

imposible de que la autoridad actuante conociera, al realizar el procedimiento o al emitir el acto final, qué podría venir a la mente del gobernado como posible requisito u obligación que en su opinión debía satisfacerse para atenderla con oportunidad.

Establecido lo anterior, tenemos que en las disposiciones que la parte actora cita como transgredidas en su perjuicio y que establecen los derechos humanos y de los adultos mayores que dice existen en su favor, son del tenor literal siguiente:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

Está prohibida la esclavitud en los Estados Unidos Mexicanos. Los esclavos del extranjero que entren al territorio nacional alcanzarán, por este solo hecho, su libertad y la protección de las leyes.

Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas

Artículo 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.

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

Toda persona tiene derecho a la protección de sus datos personales, al acceso, rectificación y cancelación de los mismos, así como a manifestar su oposición, en los términos que fije la ley, la cual establecerá los supuestos de excepción a los principios que rijan el tratamiento de datos, por razones de seguridad nacional, disposiciones de orden público, seguridad y salud públicas o para proteger los derechos de terceros.

No podrá librarse orden de aprehensión sino por la autoridad judicial y sin que preceda denuncia o querrela de un hecho que la ley señale como delito, sancionado con pena privativa de libertad y obren datos que establezcan que se ha cometido ese hecho y que exista la probabilidad de que el indiciado lo cometió o participó en su comisión.

La autoridad que ejecute una orden judicial de aprehensión, deberá poner al inculpado a disposición del juez, sin dilación alguna y bajo su más estricta responsabilidad. La contravención a lo anterior será sancionada por la ley penal.

Cualquier persona puede detener al indiciado en el momento en que esté cometiendo un delito o inmediatamente después de haberlo cometido, poniéndolo sin demora a disposición de la autoridad más cercana y ésta con la misma prontitud, a la del Ministerio Público. Existirá un registro inmediato de la detención.

Sólo en casos urgentes, cuando se trate de delito grave así calificado por la ley y ante el riesgo fundado de que el indiciado pueda sustraerse a la acción de la justicia, siempre y cuando no se pueda ocurrir ante la autoridad judicial por razón de la hora, lugar o circunstancia, el Ministerio Público podrá, bajo su responsabilidad, ordenar su detención, fundando y expresando los indicios que motiven su proceder.

En casos de urgencia o flagrancia, el juez que reciba la consignación del detenido deberá inmediatamente ratificar la detención o decretar la libertad con las reservas de ley.

La autoridad judicial, a petición del Ministerio Público y tratándose de delitos de delincuencia organizada, podrá decretar el arraigo de una persona, con las modalidades de lugar y tiempo que la ley señale, sin que pueda exceder de cuarenta días, siempre que sea necesario para el éxito de la investigación, la protección de personas o bienes jurídicos, o cuando exista riesgo fundado de que el inculpado se sustraiga a la acción de la justicia. Este plazo podrá prorrogarse, siempre y cuando el Ministerio Público acredite que subsisten las causas que le dieron origen. En todo caso, la duración total del arraigo no podrá exceder los ochenta días.

Por delincuencia organizada se entiende una organización de hecho de tres o más personas, para cometer delitos en forma permanente o reiterada, en los términos de la ley de la materia.

Ningún indiciado podrá ser retenido por el Ministerio Público por más de cuarenta y ocho horas, plazo en que deberá ordenarse su libertad o ponerse a disposición de la autoridad judicial; este plazo podrá duplicarse en aquellos casos que la ley prevea como delincuencia organizada. Todo abuso a lo anteriormente dispuesto será sancionado por la ley penal.

En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, a solicitud del Ministerio Público, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

Las comunicaciones privadas son inviolables. La ley sancionará penalmente cualquier acto que atente contra la libertad y privacidad de las mismas, excepto cuando sean aportadas de forma voluntaria por alguno de los particulares que participen en ellas. El juez valorará el alcance de éstas, siempre y cuando contengan información relacionada con la comisión de un delito. En ningún caso se admitirán comunicaciones que violen el deber de confidencialidad que establezca la ley.

Exclusivamente la autoridad judicial federal, a petición de la autoridad federal que faculte la ley o del titular del Ministerio Público de la entidad federativa correspondiente, podrá autorizar la intervención de cualquier comunicación privada. Para ello, la autoridad competente deberá fundar y motivar las causas legales de la solicitud, expresando además, el tipo de intervención, los sujetos de la misma y su duración. La autoridad judicial federal no podrá otorgar estas autorizaciones cuando se trate de materias de carácter electoral, fiscal, mercantil, civil, laboral o administrativo, ni en el caso de las comunicaciones del detenido con su defensor.

Los Poderes Judiciales contarán con jueces de control que resolverán, en forma inmediata, y por cualquier medio, las solicitudes de medidas cautelares, providencias precautorias y técnicas de investigación de la autoridad, que requieran control judicial, garantizando los derechos de los indiciados y de las víctimas u ofendidos. Deberá existir un registro fehaciente de todas las comunicaciones entre jueces y Ministerio Público y demás autoridades competentes.

Las intervenciones autorizadas se ajustarán a los requisitos y límites previstos en las leyes. Los resultados de las intervenciones que no cumplan con éstos, carecerán de todo valor probatorio. La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos. La correspondencia que bajo cubierta circule por las estafetas estará libre de todo registro, y su violación será penada por la ley.

En tiempo de paz ningún miembro del Ejército podrá alojarse en casa particular contra la voluntad del dueño, ni imponer prestación alguna. En tiempo de guerra los militares podrán exigir alojamiento, bagajes, alimentos y otras prestaciones, en los términos que establezca la ley marcial correspondiente.

Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José)

Artículo 1. Obligación de Respetar los Derechos

1. Los Estados Partes en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.
2. Para los efectos de esta Convención, persona es todo ser humano.

Artículo 2. Deber de Adoptar Disposiciones de Derecho Interno

Si el ejercicio de los derechos y libertades mencionados en el artículo 1 no estuviere ya garantizado por disposiciones legislativas o de otro carácter, los Estados Partes se comprometen a adoptar, con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones de esta Convención, las medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades.

Artículo 8. Garantías Judiciales

1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.
2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:
 - a) derecho del inculcado de ser asistido gratuitamente por el traductor o intérprete, si no comprende o no habla el idioma del juzgado o tribunal;
 - b) comunicación previa y detallada al inculcado de la acusación formulada;
 - c) concesión al inculcado del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa;
 - d) derecho del inculcado de defenderse personalmente o de ser asistido por un defensor de su elección y de comunicarse libre y privadamente con su defensor;
 - e) derecho irrenunciable de ser asistido por un defensor proporcionado por el Estado, remunerado o no según la legislación interna, si el inculcado no se defendiere por sí mismo ni nombrare defensor dentro del plazo establecido por la ley;
 - f) derecho de la defensa de interrogar a los testigos presentes en el tribunal y de obtener la comparecencia, como testigos o peritos, de otras personas que puedan arrojar luz sobre los hechos;
 - g) derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable, y
 - h) derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior.
3. La confesión del inculcado solamente es válida si es hecha sin coacción de ninguna naturaleza.
4. El inculcado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos.
5. El proceso penal debe ser público, salvo en lo que sea necesario para preservar los intereses de la justicia.

Basta la lectura del cúmulo de disposiciones que la actora estima transgredidas en su perjuicio, para percatarse que **en ninguna de ellas** se establece un derecho en su favor (y por tanto una obligación correlativa a cargo de la autoridad que, de no cumplirse, pudiera generar la ilegalidad de su proceder), el de ser informado, al inicio y durante el proceso de fiscalización en materia tributaria, del derecho a ser asistido por un especialista en materia fiscal que menciona,

pues simple y sencillamente las disposiciones nada dicen al respecto, sino solamente se advierte el derecho que tiene para para esos efectos ya sea privado o proporcionado por el Estado pero no a que le deba ser informado como lo pretende quien demanda.

Lo que sí prevén es una obligación a cargo de la autoridad, en el ámbito de su competencia, de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, ciertos derechos procesales en favor del gobernado y la existencia de ciertos derechos de los adultos mayores (que por cierto existen al margen de que la autoridad los informen o no, es decir, están en beneficio del gobernado y no dependen, para su plena efectividad, de que la autoridad informe de la existencia de ellos al iniciar o tramitar un procedimiento de fiscalización, pues no se prevé una obligación a cargo de ésta de realizar tal información), pero nada dicen en relación a que durante en el desarrollo de un procedimiento que apenas se está efectuando en sede administrativa, en materia tributaria, se deba informar al gobernado del derecho que pretende.¹¹

De este modo, la parte actora del juicio pretende que la autoridad actuó ilegalmente porque no realizó un acto que ninguna disposición jurídica le exige como requisito de legalidad del procedimiento de fiscalización y atender a semejante imputación, para calificar de legal o ilegal el proceder de la demandada, nos llevaría al extremo arriba comentado, en el sentido de no estar ponderando el ejercicio de la facultad fiscalizadora a la luz de los deberes y obligaciones que sí se encuentran claramente previstos en las disposiciones fiscales (no sólo como canal de actuación de la autoridad, sino en beneficio de la seguridad jurídica del gobernado, permitiéndole a aquélla la certeza de un correcto proceder en tanto se conduzca por el citado canal y a éste, la certeza de que en la posible afectación a su esfera jurídica, se respetaron todos los derechos y lineamientos que para su protección previó el Legislador ordinario), sino a luz de lo que en opinión del particular, tendrían que ser los requisitos del proceder de la autoridad, opinión que por ser subjetiva y tan variada como cada particular considere, sería de imposible atención y respeto por parte de la autoridad.

Pero más aún, *mutatis mutandis*, las garantías o derechos que la actora destaca, contenidos en el marco normativo interno y en los pactos internacionales, son, en su mayoría, garantías procesales¹² es decir, aquéllas de las que debe gozar dentro de un juicio, esto es, en donde un tercero, distinto a la parte acusada y a la parte acusadora, resolverá a quien le asiste la razón (no así para cuando el contexto es un mero procedimiento de fiscalización, en donde la autoridad actuó con facultades de imperio en un esquema de supra-subordinación en relación con el gobernado) y derechos generales (que todo ser humano tendría que tener esos derechos) válidamente atribuibles al ser humano que en virtud de la ley especial, supone hacer hincapié en ellos en relación con el citado segmento poblaciones, derechos, los primeros, que en el caso se

¹¹ De hecho, las normas no prevén la obligación, a cargo de la autoridad, de informar de derecho alguno al realizar un acto administrativo en particular, lo cual incluso tiene su lógica por que el total de la gente (población de México) quedó formalmente enterada de esos derechos con la sola publicación en el Diario Oficial de la Federación de los pactos internaciones y de la constitución federal.

¹² Varias de las normas insertas, incluso son ajenas a los procedimientos de autoridad, como lo son las que se refieren a la libertad de contraer matrimonio, de procrear hijos, de la familia, se seguridad social a la vida, cuya aplicación al caso, se aprecia, cuando menos, francamente improbable, precisamente por esa ajénidad.

respetaron, primero, porque el hoy demandante, en la medida en que fue notificado del oficio de observaciones y contenido del acto determinativo del crédito fiscal, conocía perfectamente la dimensión de la imputación (llámese acusación para efectos del ejercicio argumentativo que aquí se hace), le fueron informados los medios de defensa con que contaba para cuestionarlo (inclusive dentro del procedimiento se le indicó el plazo para preparar su medios y argumentos para desvirtuar los hechos y observaciones detectados) y el plazo para tal efecto, pues al final de la resolución determinante, se le indican las vías y el plazo para intentarlas¹³ y, además, en ambas vías fue asistido por profesionales en la defensa jurídica, como son los profesionistas que autorizados en su escrito inicial de demanda que tienen registrada su cédula profesional como Licenciados en Derecho en los registros que lleva esta Sala.

En otras palabras, las garantías o derechos humanos a los que alude el actor del juicio no están previstas para un procedimiento de verificación administrativa, sino están previstas precisamente como garantías judiciales, consistente en ser oído por un juez o tribunal competente independiente e imparcial establecido con anterioridad por la ley, respetando precisamente los lineamientos arriba indicados, conocimiento previo y detallado de lo que se le imputa, concesión de tiempo para preparar su defensa y derecho de ser asistido por un defensor de su elección.

De este modo, por lo que toca a los derechos aludidos, por un lado, se insiste, existen y son válidos sin necesidad de que la autoridad lo informe, y por otro lado, derivado de ellos, el que ésta no los informe con motivo de un procedimiento de fiscalización, no supone transgredirlos, pues para ello sería menester que la autoridad incurriera en acciones u omisión concretas cuyo propósito o cuando menos resultado distinguible sea obstaculizar o de plazo impedir su ejercicio.

En la especie, lo que alega quien demanda radica que en se violan esos derechos porque no se le informaron, pero esto, como ya se dijo no supone una violación (menos aun cuando es claro que el demandante los conoce), pero sin indicar que acción u omisión concreta supuso un obstaculización o impedimento que le permitiera, por ejemplo, recibir apoyo de las instituciones públicas para ejercer cualquier otro derecho, recibir asesorías (sobre este tema se elabora un poco más en párrafos siguientes) o nombrar un representante legal o autorizados cuyo registro tienen en este Tribunal. Es decir, no basta la mera afirmación de que existió tal o cual violación a un derecho, sino que tendría que estar respaldada esa denuncia con un planteamiento mínimo que cuando menos explicara en que consistió esa violación y porque la provocó o es imputable a la autoridad.

¹³ Tan es así, que los intentó los dos, a saber, recurso de revocación en sede administrativa y el presente juicio contencioso administrativo)

E.2. Así las cosas, la violación alegada también a sus derechos humanos, porque dice que la autoridad fiscalizadora no puso a su disposición los elementos y medidas necesarias para su defensa, argumento infundado, por una parte, porque no dice a qué elementos o medidas se refiera y, por la otra, porque finalmente, al notificarles el oficio de observaciones y la resolución recurrida, supo, con toda claridad que se le imputaba y en que se basaba esa imputación, permitiéndole planear y enderezar una defensa adecuada, incluso al grado de permitirle denunciar, en caso de que hubiera sucedido, que alguna imputación carece de elementos o que algún elemento no le fue proporcionado.

E.3. Pretende que tenía que habersele dado asistencia para cumplir con las obligaciones fiscales derivadas de las observaciones (lo que en opinión de esta sala implica explicar cómo tendrían que cumplirse), sin embargo del análisis íntegro de los artículo 42, fracción II y 48 del Código Fiscal de la Federación, no se desprende que, como **acto oficioso** de la autoridad, al emitir levantar ese documento, tenga que dar asesoría al contribuyente fiscalizado, de tal manera que, *prima facie*, la pretensión de la demandante carece de sustento jurídico.

Pero más aún, el hecho de que la disposición jurídica no establece lo que la actora pretende, tiene su lógica, porque por su naturaleza, la asesoría o asistencia gratuita (dar consejo, dictamen, apoyo) no puede ser oficiosa, porque ésta supone auxiliar a quien tiene dudas respecto a aspectos concretos de una situación, **de tal manera que se requiere que quien tiene las dudas las exprese** a quien puede resolverlas y éste le aconseje.

En otras palabras, el acto de asesorar o asistir no es unilateral y oficioso de quien tiene el conocimiento, sino requiere, necesariamente, la participación del asesorado, quien tendrá que solicitar el consejo sobre aquello que no tiene claro (de pensarse que la asesoría o asistencia es un acto unilateral, en realidad no sería tal, sino sería **instrucción**), y es el caso que del análisis íntegro del expediente en que se actúa, no se aprecia que el hoy actor, en algún punto (incluido el previo, durante y posterior a la notificación del oficio de observaciones o la resolución recurrida), se hubiese acercado a la autoridad a solicitar asesoría alguna, es decir, la aclaración de dudas o petición de orientación o consejo respecto del cumplimiento de sus obligaciones, de tal manera que no existe base ninguna para pretender que la autoridad, oficiosa y unilateralmente prestara una ayuda (asesoría) que nunca le fue solicitada y que, por el contrario, de intentarse dar, sin la previa petición, bien podría interpretarse como imposición u orden, no como asistencia.

Ahora bien, si la queja del demandante es que en el oficio de observaciones tendría que habersele indicado el derecho a ser asesorado, de nueva cuenta el argumento sería infundado, porque no existe base legal que orden que en ese documento deba hacerse esa indicación y no existe, por la simple y sencilla razón de que el derecho a ser asesorado (evidentemente cuando sea solicitado¹⁴), se le informa desde el inicio del procedimiento (notificación del acto con el que

¹⁴ Lo cual es incluso consistente con la carta de los derechos del contribuyente localizable en la página del Servicio de Administración Tributaria http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/derechos_contribuyentes/Documents/carta_contrib_auditado_12062013.pdf, que señala: "Orientación al contribuyente por las autoridades fiscales
Dentro del plazo para la presentación de pruebas de veinte días hábiles y, en su caso, una prórroga de quince días hábiles más (cuando la revisión sea por más de un ejercicio), después del cierre de la última acta parcial, **el contribuyente puede**

se inicia, en el caso, con la notificación del requerimiento de información y documentación de [fecha 08 de diciembre de 2022](#)), que además se realiza en cumplimiento expreso a lo previsto en el artículo 2, fracción I de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, obligación satisfecha, en el caso concreto, según se aprecia de la leyenda plasmada del puño y letra de la persona que atendió el inicio de la visita, en la página 3 del oficio de mérito, integrada en autos a foja 355 del expediente administrativo del procedimiento de revisión, que textualmente señala:

“... recibí original del presente oficio de: Se solicita la información y documentación que se indica. Un ejemplar de la carta de los derechos del contribuyente auditado y un folleto anticorrupción...”

En este orden de ideas, si el actor del juicio ya sabía de su derecho a ser asesorado desde el inicio de su procedimiento y además el medio para acceder a esa asesoría, era innecesario reiterar, en cualquier otra etapa del procedimiento, tal derecho.

Así, si en uso de la prerrogativa que la ley le otorga al gobernado (de la que en el caso conocía desde el primer acto del procedimiento de revisión), solicita esa asistencia o asesoría, ciertamente, la autoridad tendrá, como obligación ineludible, que participar, asistir o asesorar, de manera gratuita, en el cumplimiento de las obligaciones, explicando, la forma y términos en que esto tendría que realizarse, sin embargo, se insiste, en la especie, no existe ninguna evidencia de que la parte actora del juicio ejerciera el derecho que se le había hecho patente y, en esa medida, tampoco surgió la obligación correlativa de la autoridad de asesorarlo, como para poderle reprochar tal ausencia.

QUINTO.- Por cuestión de método y en atención al numeral 50, segundo párrafo de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se procede al estudio del concepto de impugnación identificado como **noveno** vertido por la empresa actora en su escrito inicial de demanda en donde planteó, esencialmente, que la determinación presuntiva de valor de actos o actividades gravados a la tasa del 16% por concepto de depósitos bancarios resulta ilegal por no valorarse, conforme al contenido del artículo 63 del Código Fiscal de la Federación las pruebas que fueron aportadas por la contribuyente auditada en el procedimiento de revisión de escritorio o gabinete, lo que derivó en que se privara de valor probatorio a los medios de convicción que se exhibieron mediante escrito ingresado en la oficialía de partes de la autoridad demandada el día 26 de enero de 2024.

solicitar una reunión con el Administrador Local o en su caso, con el Administrador Central que esté a cargo de la revisión, **para aclarar las dudas sobre las irregularidades que le hayan observado los visitantes y la forma de corregir su situación fiscal.**

El contribuyente **también puede acudir a la Administración Local de Servicios al Contribuyente** que le corresponda conforme a su domicilio fiscal **con el fin de consultar las dudas en relación con la auditoría.** En este caso, no se crearán derechos ni obligaciones diferentes de los establecidos en las leyes fiscales y aduaneras.

Que tal y como lo reconoce la autoridad demandada en la resolución determinante de créditos fiscales, mediante escrito presentado ante la autoridad el 26 de enero de 2024, a fin de desvirtuar las observaciones contenidas en el oficio número *********, proporcionó la información y documentación que estimó pertinente, concretamente para desvirtuar la determinación presuntiva del valor de actos o actividades en cantidad de \$2,498,181.82 (Dos millones cuatrocientos noventa y ocho mil ciento ochenta y un pesos 82/100 M.N.).

Que un primer elemento de convicción comunicó que ese monto correspondía a préstamos pactados entre la contribuyente auditada y diversas empresas, que se pactaron en periodos previos al revisado de octubre de 2022.

En efecto, un **primer elemento de prueba** que se aportó a la autoridad fiscal fueron los estados de cuenta bancarios de la institución financiera BBVA de la empresa ********* ****** ***, de los meses de julio 2019, mayo 2020, junio 2020, julio 2020, agosto 2020, octubre 2020, noviembre 2020, julio 2021 y noviembre 2021 donde se demuestran las salidas (de las cuentas de la contribuyente auditada) préstamos otorgados vía transferencia electrónica a las empresas ******* ***** ***** *** ******* ***** ***** ***** ******* vía transferencia electrónica como expone.

Estos estados de cuenta que exhibieron a la autoridad demanda constituyen representación impresa de comprobantes fiscales digitales, que de conformidad con el artículo 63, primer y último párrafo del Código Fiscal de la Federación, la información ahí contenida, debe considerarse como cierta, por obrar en las bases de datos con que cuenta la autoridad.

Que la autoridad privó de valor probatorio a todas y cada una de las pruebas que le fueron aportadas **inobservando que los estados de cuenta previamente enlistados, por ser comprobantes fiscales digitales y la información en ella contenida se presume como cierta.**

Por lo que el **primer hecho que se demostró** con los estados de cuenta enlistados es que en las fechas y por los montos señalados mi representada realizó las transferencias electrónicas que ahí se prevén.

Que un **segundo elemento de prueba** que aportó a la fiscalizadora fue el estado de cuenta del mes de **octubre de 2022**, que se abonó al procedimiento de fiscalización por cumplir con los diversos requerimientos que realizó la autoridad, de cuyo contenido del estado de cuenta bancario de la cuenta *********, constituye una representación impresa del comprobante digital emitido el 1º de noviembre de 2022, el cual como se indicó en el inciso previo, la información en él contenida debe considerarse como cierta, por obrar en las bases de datos con que cuenta la autoridad, en términos del 63 primer y último párrafo del Código Fiscal de la Federación, la información ahí contenida.

De esa documental que solicita la juzgadora tenga a la vista, por obrar en los expedientes de los que derivó la resolución impugnada, se aprecia que todos y cada uno de los depósitos que fueron considerados por la autoridad como valor de actos o actividades gravados a la tasa del 16%, a saber, por las cantidades de \$15,000.00 del fecha 3 de octubre de 2022, \$700,000.00 de fecha 5 de octubre de 2022, \$35,000.00 de fecha 12 de octubre de 2022, \$1,500,000.00 de fecha 13 de octubre de 2022, \$100,000.00 de fecha 14 de octubre de 2022, \$23,181.82 de fecha 19 de octubre de 2022 y \$125,000.00 de fecha 19 de octubre de 2022 que suman la cantidad \$2,498,181.82.

Que tales depósitos se encuentran identificados en el estado de cuenta bancario correspondiente al mes de octubre de 2022 como: **ABONOS DE DEUDOR** con la referencia correspondiente, de tal suerte que el propio estado de cuenta identifica el concepto del ingreso como ABONO DE DEUDOR y esta información se considera como cierta, por obrar en las bases de datos con que cuenta la autoridad, en términos del 63, primer y último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, la información ahí contenida; resulta claro que no se configuró la presuntiva del valor de actos y actividades para efectos del Impuesto al Valor Agregado por depósitos bancarios.

No obstante, la fiscalizadora dejó de valor estos medios de convicción que se le aportaron en el procedimiento de fiscalización otorgándoles nulo valor probatorio lo que es contrario al derecho de probar y al valor pleno que a los comprobantes fiscales digitales por internet otorga el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación.

Respecto de los contratos de mutuo o préstamo que abonó al procedimiento de fiscalización estos fueron privados de eficacia probatoria, esencialmente porque en criterio de la autoridad carecen de fecha cierta.

En efecto en el escrito de presentado a la autoridad el 26 de enero de 2024, exhibió contratos que sí cumplen con el requisito de contener la fecha cierta, ya que fueron pasados en presencia de un Notario Público en fecha anterior al inicio de facultades de comprobación fiscal y que fueron realizados con las empresas ***** con la empresa empresa actora ***** , con la fecha de firma de los contratos, monto y el momento en que son presentados ante el fedatario público.

De los que se puede apreciar que la fecha en que dichos contratos fueron presentados ante un fedatario público, en todos los casos, es anterior a la fecha en que se inició el ejercicio de las facultades de comprobación por esta autoridad fiscal, por lo que resulta imposible que dichos contratos hubieran sido elaborados como resultado de este ejercicio de facultades, por

lo que debe darse el suficiente valor probatorio a estas pruebas documentales privadas previamente presentadas ante fedatario público como préstamos que realizó la empresa actora y los depósitos realizados por las empresas deudoras deben considerarse como pagos de estos préstamos y no como pretende la autoridad fiscalizados.

Que se apreciará en la resolución combatida, la autoridad se concentró en explicar por qué los contratos que se le exhibieron carecían de fecha cierta y que en esa medida no podrán surtir efectos frente a terceros como lo es la autoridad tributaria, forma de resolver que contraviene los derechos precisados en la parte inicial del presente considerando, el debido proceso y el derecho de probar, toda vez que de haber apreciado la autoridad en su conjunto las pruebas que se le ofrecieron indudablemente habrían concluido en forma distinta.

Concretamente la autoridad tributaria violó en su perjuicio el derecho de excepción y el derecho a un proceso justo y razonable regulado en el segundo párrafo del artículo 14 en relación con el 48 y 50 del Código Fiscal de la Federación por no valorarse las pruebas aportadas, conforme al contenido del artículo 63 del mismo instrumento, toda vez que el Director de Auditoría y Revisión Fiscal no reconoció que la información contenida en los CFDIS, SE PRESUME COMO CIERTA, por estar contenida en las bases de datos que la autoridad lleva, tiene en su poder y tiene acceso a la misma.

De la lectura que tenga a bien realizar la Juzgadora de la resolución determinante de créditos fiscales apreciará que, la autoridad fue omisa en justipreciar y presumir como cierta la información que se le proporcionó y que, además, se encuentra en las bases de datos con la que cuenta, consistente en los estados de cuenta que ya se mencionaron.

En todo caso, la autoridad debió expresar los preceptos legales y los razonamientos lógico jurídicos que la llevaron a otorgar nulo valor probatorio a los mismos a tales estados de cuenta a fin de que mi representada estuviera en condiciones de controvertir esa decisión.

En el caso concreto, el artículo 63 primer y último párrafo del Código Fiscal de la Federación establece un sistema de prueba legal o tasada al establecer que se considerara como cierta la información que obre en las bases de datos con que cuenta la autoridad y en los CFDI'S por lo que los estados de cuenta bancarios en sí mismos, hacen prueba plena para desvirtuar la determinación presuntiva de valor de actos o actividades gravados a la tasa del 16% por el mes de octubre de 2022, máxime que como lo reconoció la autoridad que tales depósitos se encuentran registrados en su contabilidad, por lo que no se configuró el supuesto de determinación presuntiva contemplada en los artículos 55, primer párrafo, fracción VI y 59, primer párrafo, fracción III del Código Fiscal de la Federación.

Por su parte, la autoridad defendió la legalidad y validez de la resolución impugnada.

En opinión de los Magistrados que integran esta Sala, los argumentos expuestos por quien demanda se estiman **FUNDADOS y suficientes** para desvirtuar la determinación

presuntiva del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al valor de actos y actividades gravadas a la tasa del 16%, en virtud de que la autoridad demandada apreció incorrectamente los hechos en que sustenta su determinación, pues realizó un indebido estudio de los distintos medios de prueba exhibidos durante el procedimiento de fiscalización para acreditar el origen de los depósitos bancarios observados, según se explica.

El artículo 59, fracción III del Código Fiscal de la Federación establece:

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

...

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

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

Del precepto antes transcrito, se desprende que para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

Así pues, para la configuración de la hipótesis normativa, requiere que la autoridad detecte: 1.- depósitos bancarios en cuentas del contribuyente, 2.- que éstos no estén registrados en contabilidad y 3.- que se trate de contabilidad que el contribuyente esté obligado a llevar.

De no verificarse estos eventos, no se actualizaría la hipótesis normativa.

Ahora, en cuanto a lo señalado en el segundo requisito antes comentado, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia número 2a./J. 56/2010, señaló que del artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se concluye que la estimativa indirecta de ingresos se actualiza cuando el contribuyente no sustenta documentalmente en su contabilidad el registro de los depósitos bancarios, pues el registro contable se integra con los documentos que lo amparen, conforme al artículo 28, último párrafo, parte final, del Código, por lo cual, no basta el simple registro.

La jurisprudencia en comento, es visible en la página 838 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXXI, de mayo de 2010, novena época, materia Administrativa, en cuyo rubro y texto cita:

“PRESUNCIÓN DE INGRESOS ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SE ACTUALIZA CUANDO EL REGISTRO DE LOS DEPÓSITOS BANCARIOS EN LA CONTABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE OBLIGADO A LLEVARLA, NO ESTÉ SOPORTADO CON LA DOCUMENTACIÓN CORRESPONDIENTE. De la interpretación armónica, literal, lógica, sistemática y teleológica del artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se concluye que la estimativa indirecta de ingresos se actualiza cuando el contribuyente no sustenta documentalmente en su contabilidad el registro de los depósitos bancarios, pues el registro contable se integra con los documentos que lo amparen, conforme al artículo 28, último párrafo, parte final, del Código, por lo cual, no basta el simple registro, ya que volvería nugatoria la presunción de ingresos, toda vez que uno de los fines del sistema de las presunciones fiscales en materia de contabilidad, consiste en que todos los movimientos o modificaciones en el patrimonio del contribuyente se registren debidamente, pues dicha contabilidad es la base de las autodeterminaciones fiscales; de esta manera, los registros sustentados con los documentos correspondientes contribuyen a que se refleje adecuadamente la situación económica del sujeto pasivo en el sistema contable.”

(Lo subrayado es nuestro)

En el caso, **de un análisis a** la resolución impugnada se advierte que la autoridad concluyó (página 49 a 51) que con los argumentos y pruebas aportadas por la empresa contribuyente no desvirtuó el valor de actos o actividades gravados a la tasa del 16% determinado presuntivamente por el periodo de octubre de 2022 por el monto de \$2´498,181.82, por concepto de depósitos bancarios que no corresponden a sus registros de contabilidad que se encuentra obligado a llevar y, no como lo argumento quien demanda, corresponden a préstamos derivados de contratos de mutuo, fue porque:

- 1) Del contenido a los retiros contenidos en los estados de cuenta bancarios aportados por los meses de 2019, 2020 y 2021, se observa que en la mayoría de ellos aparece el concepto de “préstamo”, pero no contienen en su descripción los nombres de las morales ***** a las cuales se les haya realizado la transacción bancaria, por lo que no es posible verificar que dichos montos manifestados por la actora correspondan a retiros realizados a esas empresas.
- 2) Que si bien reconoce que la contribuyente revisada cuenta con el registro de los asientos contables que originaron la observación contenidos sus pólizas de contabilidad del mes de octubre de 2022 en donde se aprecian los movimientos de la presunta recuperación de préstamos que otorgó, no así, el origen de los mismos, siendo que desconoce la manera y las fechas en las que hubiera realizado el registro contable de los movimientos cuando presuntamente otorgó los préstamos a las morales referidas, por lo que no es posible reconocer si es correcto o no sus registros contables.

- 3) Que con los contratos aportados para solventar la observación realizada “pasados ante la presencia de un notario público para su cotejo” cuestión que consiste en la manifestación de reconocer que tuvo a la vista el documento original y se cercioró de que su copia fuera la misma, pero no así del contenido del documento en cuestión; así como la certificación adicionada, ya que ésta es la manifestación de que realizó el cotejo de un documento original con su copia, pero no acredita ni proporciona certeza de la celebración del acuerdo de voluntades, ni las fechas en que se pretenden realizar las transacciones, ni acredita que se hayan cerciorados de que estén de acuerdo en las vigencias o plazos para devolver el recurso, por lo que dicha manifestación de cotejo no es suficiente para que dicho contrato tenga validez ante terceros. Finalizando que los contratos aludidos carecían de “Fecha Cierta”, al no estar inscrito en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio

Así las cosas, se dice que **le asiste la razón a la parte actora en su argumento de fondo**, a saber, que los depósitos observados por la autoridad corresponden a préstamos derivados de contratos de mutuo y, por tanto, no deben ser considerados como valor de actos o actividades gravados a la tasa de 16% por presuntos depósitos bancarios que no corresponden a sus registros de contabilidad que se encuentra obligado a llevar en cantidad de \$2´498,181.82, pues a consideración de esta Sala, con las probanzas ofrecidas en sede administrativa y que serán objeto de estudio en el presente fallo, logra desvirtuar la determinación presuntiva ejercida por la autoridad y prevista en el artículo 59, fracción III del Código Fiscal de la Federación que señala que los depósitos en las cuentas bancarias del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad al no contar con la documentación comprobatoria que los soporten, son ingresos o valor de actos o actividades por los cuales está obligado al pago de contribuciones, por lo que se expone a continuación.

Como se ha venido señalando, la documentación aportada por la empresa actora con la cual pretendió desvirtuar la presunción comentada y acreditar que el origen de esos depósitos fueron por concepto de recuperación de préstamos efectuados con las personas morales mencionadas fueron, además del registro del asiento contable contenidos en las pólizas de contabilidad, libro mayor, balanza de comprobación (como se advierte del expediente administrativo) y que reconoce la propia autoridad, los contratos de mutuo o préstamo entre la contribuyente auditada y diversas empresas, los estados de cuenta bancarios de la institución financiera **** de la empresa ***** ** **, de los meses de julio 2019, mayo 2020, junio 2020, julio 2020, agosto 2020, octubre 2020, noviembre 2020, julio 2021 y noviembre 2021 y el estado de cuenta del mes de octubre de 2022; documentales con las que pretende soportar ese registro contable y generan convicción a esta Sala de que, efectivamente, esos depósitos observados por la autoridad se tratan de recuperación de los préstamos que hizo

con esas personas, se reitera, al contar con la documentación comprobatoria que la soportara, en virtud de lo siguiente:

Respecto de los contratos, son objetados, porque carecen de fecha cierta y son documentos privados que no producen efectos legales contra terceros, a menos que se compruebe fehacientemente su contenido. Los objeta porque dice que pudieron ser elaborados en cualquier momento previo a su exhibición y que no acreditan la existencia de las operaciones y se torna necesario adminicularlos con otros medios de prueba, que no tienen fecha cierta y que son copias simples, pues solo demuestran el pacto de voluntades, pero no la realización del objeto del contrato.

En primer término, es menester precisar que, contrario a la apreciación de la autoridad, el promovente cumplió con el requisito de fecha cierta en los contratos de mérito y, además, exhibió las documentales que le dieron soporte documental a ese acuerdo de voluntades y demostró el origen de los depósitos bancarios, resultando inconcuso que la actuación de la autoridad fue contraria a derecho, pues atendiendo al criterio establecido en la citada Tesis: 2a./J. 161/2019 (10a.), cuyos datos de localización, rubro y texto son:

Registro digital: 2021218
Instancia: Segunda Sala
Décima Época
Materias(s): Administrativa
Tesis: **2a./J. 161/2019 (10a.)**
Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 73, Diciembre de 2019, Tomo I, página 466
Tipo: Jurisprudencia

DOCUMENTOS PRIVADOS. DEBEN CUMPLIR CON EL REQUISITO DE "FECHA CIERTA" TRATÁNDOSE DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES DEL CONTRIBUYENTE.

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

Esta tesis se publicó el viernes 06 de diciembre de 2019 a las 10:18 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 09 de diciembre de 2019, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

(lo resaltado y subrayado es propio)

Es el caso que la parte actora sí cumplió con dicho requisito, pues como incluso lo reconoce la propia autoridad fueron pasados ante la presencia de un notario público en las fechas mencionadas, incluso previo al inicio de las facultades de comprobación, ante los notarios nombrados, momento a partir de la cual ese documento adquiere la fecha cierta,

se reitera, al haberse presentado ese día ante el fedatario público atendiendo a lo expuesto en la propia jurisprudencia invocada y que es de observancia obligatoria, que indica que adquieren ese requisito “...cuando se inscriban en el Registro Público de la Propiedad, a partir de la fecha en que se presenten ante un fedatario público o a partir de la muerte de cualquiera de los firmantes...”, esto es, sin que obstara que no se inscribiera en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio o realizado formal y directamente con el fedatario público como sin sustento alguno lo pretende la autoridad al sostener su negativa en la resolución impugnada al oponerse a reconocerle la fecha cierta al contrato aludido, **pues bastaba que fuera presentado ante el notario público para adquiriera esa exigencia de fecha cierta** como expresa y claramente, lo prevé la jurisprudencia mencionada.

No obstante, esta sala establece que el contrato, por sí mismo, no demuestra la materialidad de la operación que consigna y esto es cierto aun y cuando el contrato, como en la especie, se hubiera exhibido en original perfectamente protocolizado y no se pudiera dudar de su fecha, porque el contrato, por su propia naturaleza, solo puede probar que las partes firmantes se obligaron en los términos que ahí se indican, jamás la materialidad de la operación ahí consignada, porque si así fuera, bastaría su exhibición en juicio para demostrar que se llevó a cabo su objeto, cuando lo cierto es que el conflicto más frecuente vinculado con contratos, es que las partes no cumplieron lo pactado, es decir, se denuncia la falta de materialización del objeto del contrato o, cuando menos de parte del objeto, de tal manera que descalificar un contrato como medio de acreditamiento de realización de su objeto, es una descalificación inocua, porque es verdad que ese aspecto debe ser acreditado con otros medios.

Como se ve, esta sala podría coincidir con la autoridad demandada en la conclusión a la que llega, pero solo si lo exhibido por la empresa contribuyente fuera alguno de los tipos de documentos que analiza, pero se discrepa tajantemente si, como en el caso, se exhiben diversos elementos de prueba relacionados con el mismo hecho, porque de ser el caso, es claro que su estudio y valoración tendría que haberse hecho de forma concatenada y la falta de este estudio, ya evidencia la ilegalidad de la resolución recurrida.

El estudio concatenado de los diversos medios de prueba tenía que haber generado una conclusión claramente distinta, porque si se exhibieron contratos, se puede tener por probado que las partes firmantes expresaron su voluntad de obligarse en los términos que ahí se indican que, de hecho, según se explicó arriba, es lo único que se podía probar con los contratos considerados aisladamente.

Ahora bien, del estudio integro de la resolución recurrida, no se aprecia que la autoridad hubiera objetado los contratos en cuanto a su contenido sustantivo, es decir, en cuanto al objeto

de cada contrato, de tal modo que esto, aunado a lo previamente indicado, permitía concluir que la parte actora se obligó para con las diversas empresas y éstas para con ella, en los términos que se indican en cada contrato (préstamo), lo que da un claro indicio de que existía la intención de que el objeto de cada uno de ellos se materializara, porque es lo connatural cuando se suscribe esos instrumentos jurídicos y si bien, por sí solos, no demuestran la materialización del objeto del contrato, porque esto, como bien lo dijo la autoridad, debía demostrarse con otros medios o documentos (y no obstante lo que ella dice, no hace intento alguno de relacionarlos con los demás medios de prueba), cuando a ese indicio se le adicionan otros elementos, su alcance probatorio adquiere otra dimensión.

En el asunto que nos ocupa, la parte actora, en su calidad de mutuante, exhibió sus estados de cuenta bancarios de la institución financiera **** de la empresa, de los meses de julio 2019, mayo 2020, junio 2020, julio 2020, agosto 2020, octubre 2020, noviembre 2020, julio 2021 y noviembre 2021 (documentales que constituyen representación impresa de comprobantes fiscales digitales por internet), de cuyo contenido se advierte la salida o transferencia de dinero en las fechas y por los montos indicados, los cuales coinciden plenamente con los términos pactados en los contratos de mutuo aludidos, por ejemplo, por lo que hace al primer estado de cuenta visible al reverso de la foja 461 de autos, se aprecian dos cargos los días 19 y 25 de julio de 2019, por la cantidad de \$147,030.00 y \$99,980.40, respectivamente, haciendo un total de \$247,010.40, monto y fecha que concuerda con lo estipulado en el contrato que obra a foja 451 y así sucesivamente.

Elementos que permiten concluir que, contrario a la afirmación de la autoridad, si bien que en la mayoría de ellos aparece el concepto de “préstamo”, no contienen en su descripción los nombres de las morales ***** **** ** **** * ***** ***** **** ** a las cuales se les haya realizado la transacción bancaria, lo cierto es que con los elementos aportados y analizados concatenadamente, sí es posible verificar que dichos montos correspondan a retiros o préstamos realizados a esas empresas, **desvirtuándose así la razón fundamental por la que autoridad concluyó que se trataban de valor de actos o actividades presuntos a la tasa del 16%, esto es, que no se acreditaba el origen de los préstamos que, en el mes de octubre de 2022, recibió el pago correspondiente.**

Por su parte, con el estado de cuenta bancario de la empresa actora correspondiente al mes de octubre de 2022 (constituye una representación impresa del comprobante digital emitido el 1º de noviembre de 2022), se observan los depósitos como ABONOS DE DEUDOR con la referencia correspondiente¹⁵, en relación con el registro contable que reconoció la autoridad llevaba la contribuyente, observó los depósitos que fueron considerados por la autoridad como valor de actos o actividades gravados a la tasa del 16%, a saber, por las

¹⁵ Teniéndose como cierta esa manifestación de la parte actora ya que no fue exhibida esa documental dentro del expediente administrativo aportado a juicio por las autoridades, no obstante que sí fue ofrecido en sede administrativa como se indica en el escrito presentado por la contribuyente al señalarse que ofrecía los estados de cuenta, entre otros, de la cuenta e institución bancaria referida, recibido en las oficinas de la autoridad el día 16 de enero de 2023, en atención al oficio de solicitud de documentación e información, en el que se aprecia el sello de recibido y la firma de la servidora pública (foja 359 de autos).

cantidades de \$15,000.00 del fecha 3 de octubre de 2022, \$700,000.00 de fecha 5 de octubre de 2022, \$35,000.00 de fecha 12 de octubre de 2022, \$1,500,000.00 de fecha 13 de octubre de 2022, \$100,000.00 de fecha 14 de octubre de 2022, \$23,181.82 de fecha 19 de octubre de 2022 y \$125,000.00 de fecha 19 de octubre de 2022 que suman la cantidad \$2,498,181.82, balanza de comprobación, libro mayor y pólizas en el que se asentaron las fechas en que fueron recibidos los depósitos y el concepto, así como el nombre las personas morales *****
***** **** * ***** * ***** ***** ***** ** *. que realizan el pago de esos préstamos tomando en consideración los contratos de mutuo previamente aludidos.

Por su parte, en relación con sus **estados de cuenta** en su calidad de mutuante o quien realizó los préstamos que después le fueron pagados y que la autoridad estima presuntivamente como valor de actos o actividades gravadas a la tasa del 16%, como lo sostiene la parte actora y que esta Sala comparte, acreditan según su contenido, los montos de los depósitos transferidos en primer término a las personas morales quienes, posteriormente, le pagaron, la fechas en que se realizaron las transferencias, la descripción de los mismos, el número de referencia y las cuentas de donde se obtuvieron esos recursos, documentales suficientes para conocer el origen de los depósitos observados por la autoridad, efectivamente, fue por préstamos derivados de un contrato de mutuo.

Se invoca, al sustentar la determinación anterior, la siguiente tesis de cuyo contenido se desprende que si bien para acreditar la materialidad del contrato de mutuo y, en esa medida, desvirtuar la presunción de ingresos por depósitos bancarios que tiene su origen en ese contrato, deben presentarse, entre otros medios, los estados de cuenta del mutuante o acreedor, así como demostrarse la existencia del contrato de mutuo y, en esa medida, pueda conocerse el origen – préstamo- de esos depósitos, de ahí que si se probó la existencia de ese acuerdo de voluntades y aunado a lo anterior, se exhibieron los estados de cuenta y se encontraban registrados en su contabilidad, esos depósito reflejado en la cuenta bancaria, es consecuencia de esos préstamos pactados en los contratos de mutuo que exhibió.

Registro digital: 2021387

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Décima Época

Materia(s): Administrativa

Tesis: XVI.1o.A. J/55 A (10a.)

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.

Libro 74, Enero de 2020, Tomo III, página 2394

Tipo: Jurisprudencia

PRESUNCIÓN DE INGRESOS POR DEPÓSITOS EN LA CUENTA BANCARIA DEL CONTRIBUYENTE. PARA DESVIRTUARLA CON UN CONTRATO DE MUTUO SIMPLE O CON INTERÉS DEBE PROBARSE SU MATERIALIDAD, ENTRE OTROS MEDIOS, CON LOS RECIBOS O ESTADOS DE CUENTA DEL MUTUANTE.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia 2a./J. 56/2010, consultable en la página 838 del Tomo XXXI, mayo de 2010, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro: "**PRESUNCIÓN DE INGRESOS ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SE ACTUALIZA CUANDO EL REGISTRO DE LOS DEPÓSITOS BANCARIOS EN LA CONTABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE OBLIGADO A LLEVARLA, NO ESTÉ SOPORTADO CON LA DOCUMENTACIÓN CORRESPONDIENTE.**", determinó que la estimativa indirecta de ingresos contenida en el precepto señalado, faculta a la autoridad fiscal a considerar los depósitos bancarios no registrados en la contabilidad del contribuyente como ingresos y valor de los actos o actividades por los que debe pagar contribuciones, cuando no sustenta documentalmente en su contabilidad el registro de sus transacciones comerciales. De acuerdo con lo anterior, para desvirtuar con un contrato de mutuo simple o con interés la presunción relativa a que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente son ingresos, debe probarse su materialidad y que el mutuuario depositó en la cuenta del contribuyente el importe pactado en ese acuerdo de voluntades, precisamente para cubrir el adeudo, entre otros medios, con los recibos o estados de cuenta del mutuante, pues la exhibición del contrato solamente acredita la realización de éste, pero es insuficiente para justificar la efectiva transferencia del numerario que en él se indica, sobre todo que en la presunción aludida se encuentra implícito el principio ontológico de la prueba, en el sentido de que lo ordinario es que los contribuyentes que desarrollan actividades lucrativas perciben ingresos con motivo de éstas, salvo prueba en contrario, por lo cual, la norma fiscal considera que los depósitos en las cuentas bancarias del contribuyente constituyen ingresos.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA
DEL DÉCIMO SEXTO CIRCUITO.

De este modo, la autoridad demandada pasó por alto que con la documentación aportada consistente en los contratos, estados de cuenta y registro contable con la cual pretende acreditar que tienen como origen, razón o justificación un préstamo derivado de un contrato de mutuo, implica la existencia del acto que les dio origen y, por tanto, su ilegal actuar al determinó presuntivamente valor de actos o actividades gravados esos depósitos bancarios, los cuales son consecuencia de un préstamo derivado de contratos de mutuo que acreditó su existencia y exhibió documentación comprobatoria.

Así las cosas, si la actora exhibió los estados de cuenta (comprobantes fiscales) que refieren a la transferencia o préstamo de dinero, lo que, aunado al contrato, permite la suma de un segundo indicio en el sentido de que el objeto de este último se materializó. Si adicionalmente se toma en cuenta que la operación se registró contablemente, se suma un elemento en rumbo a la certeza de la existencia de las operaciones. De nueva cuenta, del estudio minucioso de la resolución impugnada no se aprecia que la autoridad hubiere objetado el registro porque no correspondiera a los CFDI's presentados, ya sea porque variara algún dato como concepto, monto o cualquier otro, de tal modo que esta sala solo puede asumir que sí corresponden con el registro contable.

En este punto, no se pasa por alto uno de los razonamientos manifestados por la autoridad en la resolución impugnada en relación a que al tratarse de documentos privados, no son susceptibles de producir convicción plena, por sí mismas, sobre la veracidad de su contenido, por lo que cualquier pretensión basada en dichas documentales carece de validez y

solo demuestra la existencia misma del documento, sin embargo, pasa por alto, que el valor que debe otorgárseles depende del reforzamiento con otras probanzas, de tal manera que si son ofrecidas otras pruebas –inclusive si se tratan de privadas como en el caso- que permiten su perfeccionamiento, resulta incuestionable que debe concedérseles valor probatorio pleno y dejar de ser solo indicios como infundadamente lo pretende la demandada y, en esa medida, no tomar en consideración las documentales aportadas, resultando más que evidente que, contrario a lo señalado por la autoridad, se concluye que sí se demostró la materialidad de los bienes adquiridos y servicios prestados que nos ocupan.

Por último, tampoco es impedimento a la conclusión alcanzada lo señalado por la autoridad en su contestación de demanda en que la contribuyente actora nunca adminiculó las pruebas ofrecidas con algún hecho en particular, sino que, al momento de ofrecerlas, lo hizo de forma genérica sin especificarlas, mismo señalamiento que hizo en la resolución impugnada; pues contrario a su apreciación, de una lectura al escrito en atención al oficio de observaciones y demanda que nos ocupa, se advierte que si bien no planteó sus argumentos y los relacionó con las pruebas en la forma pretendida por la autoridad en la que explicara lo que intentaba, lo cierto es que, evidentemente, los hechos que pretendía demostrar era el origen de los depósitos bancarios que le determinó presuntivamente como valor de actos o actividades a la tasa del 16%, para lo cual precisamente ofreció los medios de convicción que estimó pertinentes para esos efectos, los cuales ciertamente estaban relacionados con su pretensión, de ahí que resulte carente de cualquier base legal lo sostenido por la autoridad demandada.

En este contexto, la resolución impugnada se dictó apreciando equivocadamente los hechos, porque la autoridad demandada hizo un análisis incorrecto de las documentales exhibidas en el procedimiento fiscalizador y, en virtud de ello, asumió presuntivamente como valor de actos o actividades gravados a la tasa del 16% el monto de \$2,498,181.82, por concepto de depósitos bancarios que no corresponden a sus registros de contabilidad que se encuentra obligado a llevar, cuando un análisis concatenado de esos mismos medios de prueba se llegaba a otra conclusión, por lo que en opinión de esta sala, **se actualiza la hipótesis normativa prevista en la fracción IV del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, única y exclusivamente por lo que hace al impuesto al valor agregado determinado por ese concepto en cantidad de \$399,709.09.**

En virtud de lo anterior, se omite el estudio del **segundo, tercero** (salvo los argumentos que serán analizados en considerando posterior) y **cuarto** concepto de impugnación encaminados a controvertir el punto dilucidado previamente relacionado con la determinación presuntiva del valor de actos o actividades gravados a la tasa del 16%, de tal forma que su estudio en nada cambiaría el sentido de lo resuelto en ese punto.

SEXTO.- No obstante lo anterior, se procede al estudio de los planteamientos de la parte actora en su escrito inicial de demanda dentro del **tercer** concepto de impugnación que hacen referencia a aspectos diversos a los que ya se realizó el pronunciamiento respectivo y que se señalaron como punto VII y VIII:

En el punto **VII**, indica que la autoridad demandada para determinar el pago definitivo del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al mes de octubre de 2022, realizó operaciones aritméticas disminuyendo del Impuesto al Valor Agregado acreditable el importe de \$20,894.00, que representa el Impuesto al Valor Agregado en el carácter de retenedor (primer párrafo de la página 58), el cual fue pagado por su representada, tal y como lo constató la fiscalizadora en la página 56 de la propia resolución, motivo por el cual, al restarse este importe del Impuesto al valor acreditable, representa un doble pago del Impuesto retenido que mi representada cubrió oportunamente.

En el punto **VIII**, solicita se observe (primer párrafo de la página 58), que la autoridad para la determinación del pago mensual definitivo del Impuesto al Valor Agregado por el mes de octubre de 2022, disminuyó (dice menos en la línea 5 de la página 57), el saldo a favor en cantidad de \$16,259.00, que incumbe a la declaración complementaria del Impuesto al Valor Agregado retenciones del mes de SEPTIEMBRE DE 2022 (ver primer párrafo de la página 58), contribución y periodo que no formó parte del objeto de la revisión practicada, ordenada mediante el oficio PO/0977/2022 de fecha 8 de diciembre de 2022.

En efecto, como esta Juzgadora podrá apreciar de la orden de revisión de gabinete número PO/0977/2022, esta tuvo por objeto revisar el periodo comprendido por el mes de octubre de 2022, para el Impuesto al Valor Agregado como sujeto directo y como retenedor.

De ahí que resulte ilegal la resolución en esta vía controvertida, al inmiscuir en la determinación del pago mensual definitivo del Impuesto al Valor Agregado por el mes de octubre de 2022, la cantidad de \$16,259.00, la declaración complementaria del Impuesto al Valor Agregado Retenciones del mes de SEPTIEMBRE DE 2022, que no fue objeto de fiscalización.

En todo caso, en resguardo del derecho a la seguridad jurídica y de fundamentaron y motivación en el inmerso, la autoridad demandada debió expresar los fundamentos y motivos del porqué la declaración complementaria del Impuesto al Valor Agregado Retenciones del mes de SEPTIEMBRE DE 2022, que no fue objeto de fiscalización, trascendió en la determinación del correlativo impuesto indirecto del mes de octubre de 2022.

Al respecto, la **autoridad demandada** defendió la legalidad y validez de la resolución impugnada.

En opinión de los Magistrados que integran esta Sala Regional, los argumentos se estiman **infundados** en una parte e **inoperantes** en otra, en virtud de las siguientes consideraciones:

A) Es **infundado** su argumento en relación para determinar el pago definitivo del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al mes de octubre de 2022, realizó operaciones aritméticas disminuyendo del Impuesto al Valor Agregado acreditable el importe de \$20,894.00, que representa el Impuesto al Valor Agregado en el carácter de retenedor (primer párrafo de la página 58), el cual fue pagado por su representada, tal y como lo constató la fiscalizadora en la página 56 de la propia resolución, motivo por el cual, al restarse este importe del Impuesto al valor acreditable, representa un doble pago del Impuesto retenido que mi representada cubrió oportunamente; lo anterior es así, ya que si bien la autoridad reconoce que realizó el pago correspondiente aludido por ese monto y concepto, lo cierto es que el entero de dicha retención lo hizo hasta el 09 del mes de diciembre de 2022 y no en el periodo revisado de octubre de 2022, de ahí que conforme al artículo 5, fracción IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado¹⁶ que dispone que el impuesto retenido y enterado, podrá ser acreditado en la declaración de pago mensual siguiente a la declaración en la que se haya efectuado el entero de la retención, de tal manera que si lo hizo hasta en el mes de diciembre de 2022, no podía ser acreditado en el mes fiscalizado de octubre de 2022 como lo pretende y era procedente determinarlo a su cargo en ese periodo, sin que lo anterior represente un doble pago como lo señala, se reitera, ya que no había enterado el impuesto retenido correspondiente a ese mes sino que lo realizó hasta el diciembre siguiente, momento a partir del cual estuvo en posibilidad de acreditar ese impuesto en atención al dispositivo legal citado cuando ya había pagado ese impuesto retenido.

B) Por su parte, es **inoperante** su manifestación en el sentido que la autoridad para la determinación del pago mensual definitivo del Impuesto al Valor Agregado por el mes de octubre de 2022, disminuyó (dice menos en la línea 5 de la página 57), el saldo a favor en cantidad de \$16,259.00, que incumbe a la declaración complementaria del Impuesto al Valor Agregado retenciones del mes de SEPTIEMBRE DE 2022 (ver primer párrafo de la página 58), contribución y periodo que no formó parte del objeto de la revisión practicada, ordenada mediante el oficio PO/0977/2022 de fecha 8 de diciembre de 2022; dado que si bien ese periodo no fue sujeto de revisión en la facultad de comprobación incoada a la contribuyente actora, lo cierto es que, contrario a su señalamiento, en principio, la autoridad no disminuyó o restó el

¹⁶ Artículo 5o.- Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

...

IV. Que tratándose del **impuesto al valor agregado trasladado que se hubiese retenido** conforme a los artículos 1o.-A y 18-J, fracción II, inciso a) de esta Ley, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en la misma. **El impuesto retenido y enterado, podrá ser acreditado en la declaración de pago mensual siguiente a la declaración en la que se haya efectuado el entero de la retención;**

monto de \$16,259.00 determinado en la declaración complementaria del Impuesto al Valor Agregado Retenciones del mes de SEPTIEMBRE DE 2022, sino que, incluso en su beneficio, lo señaló como a favor del contribuyente y, en esa medida, lo sumó al impuesto acreditable de \$476,100.00, para así proceder a realizar la operación aritmética señalada en la resolución impugnada y restarle la cantidad de \$399,709.00 como valor de actos o actividades gravadas a la tasa del 16% (estimada ilegal con base en lo expuesto en el considerando previo) y los \$20,894.00 que, en el periodo revisado de octubre de 2022, no había enterado y que sí debían estimarse a cargo como se indicó en el apartado que antecede, dándole como resultado el impuesto a favor de \$71,755.91, actuación que se estima fue correcta por parte de la autoridad.

SÉPTIMO.- Finalmente, en la parte final de su escrito inicial de demanda, específicamente en los puntos petitorios, se desprende que la parte actora solicita que esta Juzgadora se pronuncie respecto de la procedencia de indemnización por daños y perjuicios ocasionados por la actividad administrativa en su contra, en términos del **artículo 6o. de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo** y que, en esos términos, se condene a la enjuiciada a efectos de que le pague tal indemnización.

Sin embargo, es preciso dilucidar que el artículo 6o. de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, establece un régimen especial para solicitar una indemnización por daños y perjuicios cuando la autoridad demandada en el juicio contencioso administrativo federal haya cometido falta grave al momento de dictar la resolución impugnada que en el procedimiento se anule.

Entiéndase por **falta grave cuando:**

- a) Se anule por ausencia de fundamentación o de motivación, en cuanto al fondo o a la competencia;
- b) Sea contraria a una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de legalidad. Si la jurisprudencia se publica con posterioridad a la contestación no hay falta grave, y
- c) Se anule la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales que no correspondan a los fines para los cuales la ley confiera esas facultades.

Siendo que, en este caso, de la revisión integral del expediente no se advierte que se actualice alguno de los supuestos enunciados para calificar que la autoridad demandada cometió falta grave al momento de dictar la resolución impugnada en el juicio, aunado a que tampoco se tienen los elementos necesarios para su individualización, por lo que, era necesario que se tramitara el incidente de liquidación de conformidad con el último párrafo del artículo 39¹⁷ de la

¹⁷ "ARTÍCULO 39.- Cuando se promueva alguno de los incidentes previstos en el artículo 29, se suspenderá el juicio en el principal hasta que se dicte la resolución correspondiente. Los incidentes a que se refieren las fracciones I, II y IV, de dicho artículo únicamente podrán promoverse hasta antes de que quede cerrada la instrucción, en los términos del artículo 47 de esta Ley. Cuando se promuevan incidentes que no sean de previo y especial pronunciamiento, continuará el trámite del proceso.

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, a fin de dar un efectivo cumplimiento al derecho sustantivo de restituir los daños causados por el actuar administrativo irregular reconocido por el artículo 109 de nuestra Carta Magna; lo que en la especie no aconteció, resultando **IMPROCEDENTE** la solicitud del impetrante de nulidad.

Conclusión alcanzada por esta Juzgadora y que se sustenta con la Jurisprudencia **2a./J. 194/2007**, por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, octubre de 2007, página 239; que indica:

“RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO. ES PROCEDENTE LA TRAMITACIÓN DEL INCIDENTE DE LIQUIDACIÓN CUANDO NO EXISTEN LOS ELEMENTOS NECESARIOS PARA DETERMINAR EL MONTO DE INDEMNIZACIÓN POR TAL CONCEPTO. Una vez acreditada la existencia de la relación de causalidad entre el daño producido al gobernado y la actividad administrativa irregular desplegada por la autoridad demandada, lo procedente dentro del juicio contencioso administrativo, es fijar el alcance del monto que, por concepto de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado, corresponde. Sin embargo, si de la revisión integral del expediente no se advierten los elementos necesarios para su individualización, es necesario que se tramite un incidente de liquidación conforme a lo dispuesto por el artículo 39, último párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, cuya sustanciación y resolución no puede exceder del plazo de 90 días, a fin de dar un efectivo cumplimiento al derecho sustantivo establecido en el precepto 113 –actualmente 109– de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de restituir los daños causados por el actuar administrativo irregular.”

Así mismo, sustenta el criterio, análogamente, la Tesis **1a.CXXX/2013 (10a.)**, de la Primera Sala de nuestro Alto Tribunal, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XX, mayo de 2013, Tomo 1, página 567; de rubro y texto siguientes:

“PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL ARTÍCULO 6o. DE LA LEY FEDERAL RELATIVA NO VIOLA EL ARTÍCULO 113, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, AL ESTABLECER UN RÉGIMEN ESPECIAL PARA SOLICITAR UNA INDEMNIZACIÓN POR CONCEPTO DE DAÑOS Y PERJUICIOS. El artículo 6o. de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, establece un régimen especial para solicitar una indemnización por concepto de daños y perjuicios cuando la autoridad demandada en el juicio contencioso

Si no está previsto algún trámite especial, los incidentes se substanciarán corriendo traslado de la promoción a las partes por el término de tres días. Con el escrito por el que se promueva el incidente o se desahogue el traslado concedido, se ofrecerán las pruebas pertinentes y se presentarán los documentos, los cuestionarios e interrogatorios de testigos y peritos, siendo aplicables para las pruebas pericial y testimonial las reglas relativas del principal.”

administrativo federal haya cometido una falta grave al dictar una resolución anulada y no se hubiere allanado al contestar la demanda. Habrá falta grave cuando: a) se anule por ausencia de fundamentación o de motivación, en cuanto al fondo o a la competencia; b) sea contraria a una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de legalidad. Si la jurisprudencia se publica con posterioridad a la contestación no hay falta grave; c) se anule la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales que no correspondan a los fines para los cuales la ley confiera esas facultades. Conforme a la jurisprudencia P./J. 42/2008, de rubro: "RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO OBJETIVA Y DIRECTA. SU SIGNIFICADO EN TÉRMINOS DEL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 113 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.", la actividad irregular del Estado se configura cuando la función administrativa se realiza de manera defectuosa, esto es, sin atender a las condiciones normativas o a los parámetros establecidos en la ley o en los reglamentos administrativos. En tal sentido, cuando una resolución administrativa es anulada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se causa un daño o un perjuicio al patrimonio del particular, por haber actuado irregularmente; se configura la responsabilidad del Estado de resarcir el daño o el perjuicio y, por otro lado, se genera el derecho del afectado a que su daño o perjuicio sea reparado. Así, debe entenderse que en el régimen especial que establece el artículo 6o. de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, la conducta irregular del Estado puede ser una falta grave cometida por la autoridad demandada en un juicio contencioso administrativo federal sin que ésta se hubiere allanado al contestar la demanda, pues está dentro de las facultades que el constituyente otorgó al legislador para establecer las bases, límites y procedimientos para otorgar una indemnización como la que nos ocupa. Máxime que si un particular llegara a considerar que con motivo de la resolución anulada, la autoridad demandada en el juicio contencioso administrativo federal le causó un daño que debiera ser objeto de indemnización en términos de lo dispuesto por el artículo 113, segundo párrafo, constitucional, sin encontrarse en alguno de los supuestos de falta grave a que alude el artículo impugnado, esto es, dentro del régimen especial que establece la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, estaría en aptitud de acudir directamente ante la autoridad administrativa para solicitar el pago de la referida indemnización, agotando el procedimiento que para tal efecto establece la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado."

En tal virtud, esta Juzgadora estima **IMPROCEDENTE** la indemnización por daños y perjuicios en términos del **artículo 6o. de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo**, porque, como se apuntó, en el caso, no se advierte que se actualiza alguno de los supuestos necesarios para calificar que la autoridad demandada cometió falta grave al momento de dictar la resolución impugnada en el juicio, aunado a que tampoco se tienen los elementos necesarios para su individualización.

OCTAVO.- Con base en las consideraciones expuestas a lo largo del presente fallo, específicamente en el Considerando Quinto, se declara la **nulidad de la resolución impugnada única y exclusivamente en la parte que la autoridad demandada determinó presuntivamente como valor de actos o actividades gravados a la tasa del 16% el monto de \$2,498,181.82 y, por tanto, un impuesto al valor agregado por ese concepto en cantidad de \$399,709.09, reconociéndose la validez de todo lo demás, incluyendo las multas que,**

como está acreditado en autos, ya realizó el pago correspondiente, resultando improcedente la devolución solicitada de éste.

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

I.- La parte actora probó parcialmente los extremos de su acción; en consecuencia,

II.- Se declara la **nulidad de la resolución impugnada en los términos expuestos en el Considerando Quinto de este fallo y se reconoce su validez en todo lo demás.**

III.- NOTIFÍQUESE.

Así lo resolvieron y firman los Magistrados que integran la Sala Regional del Pacífico-Centro del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, ante el Secretario de Acuerdos que autoriza y da fe.

**DR. RICARDO ARTEAGA
MAGALLÓN,**
Titular de la Ponencia I.

DR. SERGIO FLORES NAVARRO,
Titular de la Ponencia III.

MTRA. MARÍA ORLEY ORTIZ LEY,
Presidenta de la Sala y Titular de la Ponencia II.

CARLOS ALBERTO GIL BOTELLO
Secretario de Acuerdos.

La Sala que al rubro se indica, hago constar y certifico que de conformidad con lo dispuesto por los artículos 115 párrafo primero y cuarto, 120, 121, 122 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, fueron suprimidos de la versión pública de la presente sentencia (el nombre de la parte actora persona moral, así como de su representante legal, datos relativos a la resolución impugnada), información considerada legalmente como (confidencial), por actualizar lo señalado en dichos supuestos normativos. Firma el secretario de acuerdos que emite la presente.