

**AMPARO DIRECTO 29/2020**  
**QUEJOSA: \*\*\***

**PONENTE: MINISTRO LUIS MARÍA AGUILAR MORALES**

**SECRETARIO: JAVIER EDUARDO ESTREVER RAMOS**  
**COLABORÓ: DIANA LAURA ROUZAUD ANAYA**

**ÍNDICE TEMÁTICO**

	<b>Apartado</b>	<b>Criterio y decisión</b>	<b>Págs.</b>
I.	<b>ANTECEDENTES Y TRÁMITE</b>	Relación de hechos relevantes del asunto y trámite en este Tribunal Constitucional.	1 a 5
II.	<b>COMPETENCIA</b>	La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente.	5 y 6
III.	<b>EXISTENCIA DEL ACTO RECLAMADO</b>	Existe el acto reclamado.	6
IV.	<b>OPORTUNIDAD</b>	La demanda de amparo es oportuna.	6
V.	<b>LEGITIMACIÓN</b>	La parte quejosa se encuentra legitimada.	6 y 7
VI.	<b>CAUSAS DE IMPROCEDENCIA</b>	No se advierte motivo de improcedencia.	7
VII.	<b>ESTUDIO</b>		7 y 8
VII.1.	<b>¿El artículo 52-A, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiocho de junio de dos mil seis infringe lo dispuesto en los artículos 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 8.1. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos respecto del principio de seguridad jurídica y a que el gobernado sea sometido a un procedimiento que se resuelva dentro de un plazo razonable? Lo anterior, incluso, bajo un análisis de</b>	Los conceptos de violación son infundados por lo que se concluye que la norma combatida guarda regularidad con el marco constitucional.	8 a 24

## AMPARO DIRECTO 29/2020

	control difuso de constitucionalidad.		
VII.2.	¿Fue correcto que la autoridad fiscalizadora rechazara la deducción que hizo valer la contribuyente respecto del Impuesto Sobre la Renta en el ejercicio fiscal 2011 por concepto de erogaciones efectuadas por conceptos de gastos de viaje, capacitación y ropa de trabajo?	Los conceptos de violación expuestos se califican como infundados en parte y fundados pero insuficientes en otra.	24 a 45
VII.3.	¿Fue correcto que la autoridad fiscalizadora rechazara la deducción que hizo valer la contribuyente respecto del Impuesto Sobre la Renta en el ejercicio fiscal 2011 por concepto de gastos de fabricación al advertir diferencias entre el costo de ventas fiscal, declarado como deducible y la revisión auxiliar contable?	Los conceptos de violación devienen infundados.	45 a 54
VII.4.	¿Fue correcto que la autoridad fiscalizadora rechazara la deducción que hizo valer la contribuyente respecto del Impuesto Sobre la Renta en el ejercicio fiscal 2011 por concepto de anticipo de comisiones por servicios de comercialización prestados por ***, S.A. de C.V. respecto de los servicios de larga distancia e interconexión?	Los conceptos de violación son inoperantes e infundados.	54 a 63
VII.5.	¿Fue correcto que la autoridad fiscalizadora rechazara la deducción que hizo valer la contribuyente respecto del Impuesto Sobre la Renta en el	Los conceptos de violación son infundados.	63 a 74

## AMPARO DIRECTO 29/2020

	ejercicio fiscal 2011 por concepto de pérdidas por cuentas incobrable?		
VII.6	¿Fue correcto que la autoridad fiscalizadora rechazara la deducción que hizo valer la contribuyente respecto del Impuesto Sobre la Renta en el ejercicio fiscal 2011 por concepto de gastos administrativos?	Los conceptos de violación formulados devienen infundados	74 a 86
VII.7	¿Fue correcto que la autoridad fiscalizadora rechazara la deducción que hizo valer la contribuyente respecto del Impuesto Sobre la Renta en el ejercicio fiscal 2011 por concepto de comisiones a distribuidores?	Los conceptos de violación son infundados.	86 a 90
VIII.	<b>DECISIÓN</b>	La Justicia de la Unión no ampara ni protege a ***	90 y 91

**AMPARO DIRECTO 29/2020**  
**QUEJOSA: \*\*\***

VISTO BUENO  
SR. MINISTRO

**PONENTE: MINISTRO LUIS MARÍA AGUILAR MORALES**

COTEJÓ

**SECRETARIO: JAVIER EDUARDO ESTREVER RAMOS**

**COLABORÓ: DIANA LAURA ROUZAUD ANAYA**

Ciudad de México. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión correspondiente al (Fecha de sesión (\*\*\*) ), emite la siguiente:

**S E N T E N C I A**

Mediante la cual se resuelve el **Amparo Directo 29/2020**, promovido por \*\*\*, a través de su representante legal, contra la sentencia dictada en sesión de seis de septiembre de dos mil diecisiete por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en el juicio contencioso administrativo federal 21341/16-17-13-9/AC1/1570/17-PL-02-04.

El problema jurídico para resolver por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consiste en analizar los conceptos de violación formulados por la parte quejosa con el objeto de evidenciar la irregularidad constitucional del artículo 52-A, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiocho de junio de dos mil seis; así como la ilegalidad de la sentencia emitida por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

**I. ANTECEDENTES Y TRÁMITE**

1. De acuerdo con las constancias que obran en los autos del juicio de amparo se obtiene que mediante oficio 900-04-05-2015-52432 de uno de diciembre de dos mil quince la Administradora de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos "5" de la Administración General de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria determinó a cargo

## AMPARO DIRECTO 29/2020

de la actora un crédito fiscal por la cantidad de \$\*\*\* por concepto de Impuesto Sobre la Renta, actualizaciones, recargos y multas.

2. Inconforme con esa decisión la contribuyente interpuso recurso de revocación contra la determinación comunicada por el instrumento oficial precisado en el párrafo anterior, así como contra los diversos oficios a través de los cuales se requirió al contador público registrado diversa información y documentación.
3. El dieciséis de junio de dos mil dieciséis la Administradora de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes "1" en suplencia por ausencia del Administrador Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria resolvió el recurso de revocación 14/2016 y determinó desechar por improcedente el citado medio de impugnación y confirmó la legalidad de la resolución contenida en el oficio 900-04-05-2015-52432 en la que se determinó un crédito fiscal.
4. El diecinueve de agosto de dos mil dieciséis la persona moral \*\*\* a través de su representante legal promovió juicio de nulidad contra la resolución contenida en el oficio 900 09-2016-5958.
5. **Juicio de nulidad.** La demanda se radicó en la Décimo Tercera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa con sede en la Ciudad de México con el número de expediente 21341/16-17-13-9.
6. Se solicitó la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, el veintidós de agosto de dos mil dieciséis se concedió la suspensión provisional y, posteriormente, el dos de enero de dos mil diecisiete, se resolvió la definitiva la cual se otorgó respecto de la ejecución del crédito fiscal determinado en la resolución recurrida.
7. El veinticuatro de agosto de dos mil dieciséis la hoy quejosa exhibió ante la Administración Desconcentrada de Recaudación Ciudad de México "4" del

## AMPARO DIRECTO 29/2020

Servicio de Administración Tributaria, quien también conoció el ofrecimiento y exhibición de la garantía de interés fiscal, diversa documentación para que calificara la procedencia de la garantía ofrecida y de la suspensión solicitada. Sin embargo, el treinta y uno de ese mes y año, la autoridad hacendaria de referencia les notificó el rechazó a tal petición.

8. En desacuerdo con esa decisión, la persona moral quejosa interpuso juicio de nulidad y amplió su contenido. El conocimiento de ese asunto correspondió a la Quinta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa bajo el juicio 25734/16-17-05-1.
9. Luego, los días treinta y uno de agosto y veinte de octubre de dos mil dieciséis, \*\*\*, nuevamente ofreció garantía de interés fiscal mediante el embargo en la vía administrativa de diversos bienes de su propiedad a los que anexó el avalúo correspondiente y el pago de los gastos de ejecución. En esta ocasión la autoridad fiscalizadora admitió la garantía y procedió al embargo respectivo.
10. En mérito de ello se solicitó el sobreseimiento del juicio al haber cesado la afectación a los intereses jurídicos.
11. Ahora bien, el siete de noviembre de dos mil dieciséis se notificó que al considerar de interés y trascendencia el expediente de referencia, la Sala Superior ejerció la facultad de atracción.
12. Por otra parte, el doce de enero de dos mil diecisiete, la Décimo Tercera Sala Regional Metropolitana decretó la acumulación de los juicios 21341/2016-17-13-9 (atrayerente) y 25734/16-17-05-1 (acumulado).
13. Así, el seis de septiembre de dos mil diecisiete el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, resolvió:

*“I. Ha resultado **FUNDADA** la causal de improcedencia y sobreseimiento, respecto del juicio acumulado **25734/16-17-05-1**.*

## AMPARO DIRECTO 29/2020

*II. Es de sobreseerse y se **SOBRESEE** el juicio **25734/16-17-05-1**.*

*III. La parte actora no acreditó su pretensión en el juicio atrayente **21341/2016-17-13-9**.*

*IV. Se **RECONOCE** la validez de las resoluciones impugnadas en el juicio atrayente **21341/2016-17-13-9**".*

14. **Demanda de amparo directo.** \*\*\*, en representación de \*\*\*, promovió juicio de amparo directo única y exclusivamente por lo que se refiere a los razonamientos vertidos en los considerandos séptimo a décimo tercero del juicio atrayente 21341/2016-17-13-9 pues al concluir que su representada no acreditó su pretensión, como consecuencia, se reconoce la validez de las resoluciones impugnadas.
15. La parte quejosa aseguró que el acto reclamado violenta el contenido de los artículos 1, 14, 16 y 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para sustentar sus afirmaciones redactó múltiples consideraciones a título de conceptos de violación, los cuales, con el objeto de emitir una sentencia que permita una lectura ágil serán sintetizados en cada uno de los apartados que se desarrollarán en la parte considerativa de esta sentencia que se vincule con su análisis.
16. El siete de diciembre de dos mil diecisiete, el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, radicó la demanda de amparo con el consecutivo 823/2017 y formuló un requerimiento a la autoridad responsable.
17. El quince siguiente, previo desahogo, tuvo por admitida la demanda y como terceros interesados al Secretario de Hacienda y Crédito Público, al Administrador Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes y al Administrador Desconcentrado Jurídico del Distrito Federal "4", ahora Ciudad de México, ambos del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con el artículo 5, fracción III, inciso b), de la Ley de Amparo.

## **AMPARO DIRECTO 29/2020**

18. **Solicitud de ejercicio de la facultad de atracción.** En sesión privada celebrada vía remota el veintitrés de septiembre de dos mil veinte, esta Segunda Sala resolvió la Solicitud de Ejercicio de la Facultad de Atracción 84/2020, en la que determinó ejercer dicha facultad para conocer del juicio de amparo 823/2017, del índice del Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.
19. Por acuerdo de veintisiete de octubre de dos mil veinte, del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, este Alto Tribunal determinó avocarse al conocimiento de este asunto, turnándolo al Ministro Luis María Aguilar Morales, integrante de esta Segunda Sala, donde quedó radicado, en virtud de que la materia corresponde a su especialidad.
20. La presidencia de esta Segunda Sala se avocó al conocimiento del presente asunto, por acuerdo de siete de enero de dos mil veintiuno; y ordenó remitir los autos a la ponencia designada para la elaboración del proyecto de sentencia correspondiente.

### **II. COMPETENCIA**

21. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente amparo directo en atención a que se ejerció la facultad de atracción, conforme a lo dispuesto por los artículos 107, fracción V, último párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 40 de la Ley de Amparo vigente y 21, fracción V, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; además de que su resolución no requiere la intervención del Tribunal Pleno.
22. Estas consideraciones [no] son [obligatorias/vinculantes] al haberse aprobado por [incluir resultado de la votación].

### **III. EXISTENCIA DEL ACTO RECLAMADO**



## **AMPARO DIRECTO 29/2020**

23. La existencia del acto reclamado se acredita con las actuaciones que integran el expediente de los juicios 21341/2016-17-13-9 (atrayerente) y 25734/16-17-05-1 (acumulado) que remitió el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

### **IV. OPORTUNIDAD**

24. La parte quejosa interpuso en tiempo y forma la demanda de amparo, de conformidad con el artículo 17 de la Ley de Amparo, en tanto que la sentencia impugnada le fue notificada mediante boletín jurisdiccional de treinta y uno de octubre de dos mil diecisiete. Lo que significa que surtió efectos el siete de noviembre de ese año.
25. Por tanto, el plazo de quince días a que alude la disposición legal en comento transcurrió del ocho al veintinueve de noviembre de dos mil diecisiete. Descontándose de ese plazo los días cuatro, cinco, once, doce, dieciocho, diecinueve, veinticinco y veintiséis, por ser sábados y domingos; así como los días uno, dos y veinte, todos de noviembre de dos mil diecisiete.
26. Luego, si la demanda se presentó el veintiocho de ese mes y año, debe concluirse que se interpuso de manera oportuna.
27. Estas consideraciones [no] son [obligatorias/vinculantes] al haberse aprobado por [incluir resultado de la votación].

### **V. LEGITIMACIÓN**

28. La parte quejosa, a través de su representante legal \*\*\*, está legitimada para interponer el presente juicio de amparo, pues es parte actora en el juicio de nulidad del cual deriva el presente asunto.
29. Estas consideraciones [no] son [obligatorias/vinculantes] al haberse aprobado por [incluir resultado de la votación].

### **VI. CAUSAS DE IMPROCEDENCIA**

## AMPARO DIRECTO 29/2020

30. No se hicieron valer causas de improcedencia, ni se advierte de oficio que se actualice alguna.

### VII. ESTUDIO

31. Corresponde ahora emprender el estudio de los conceptos de violación que formuló la quejosa en su demanda de amparo los cuales, por razón de técnica, se harán en un orden distinto al en que aparecen en el escrito inicial.
32. Decisión que se toma, con fundamento en el artículo 175 de la Ley de Amparo<sup>1</sup>, a partir de advertir que la parte quejosa alegó la inconstitucionalidad del artículo 52-A, fracción I, del Código Fiscal de la Federación ya que, en el supuesto de que se califiquen como fundados los conceptos de violación expuestos sobre ese tópico cabe la posibilidad de que se genere un mayor beneficio<sup>2</sup>.
33. Además, en consonancia con el derecho a la tutela judicial efectiva, reconocido en los artículos 1 y 17 de la Constitución Política de los Estados

---

<sup>1</sup> “Artículo 175. La demanda de amparo directo deberá formularse por escrito, en el que se expresarán:

...

*IV. El acto reclamado.*

*Cuando se impugne la sentencia definitiva, laudo o resolución que haya puesto fin al juicio por estimarse inconstitucional la norma general aplicada, ello será materia únicamente del capítulo de conceptos de violación de la demanda, sin señalar como acto reclamado la norma general, debiéndose llevar a cabo la calificación de éstos en la parte considerativa de la sentencia;...”*

<sup>2</sup> En este aspecto por las razones jurídicas que la sustentan es aplicable la Jurisprudencia P./J. 3/2005 sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la contradicción de tesis 37/2003-PL y que se publicó en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXI, febrero de 2005, visible en la página 5, Novena Época, materia común con registro digital 179367, que indica:

*“CONCEPTOS DE VIOLACIÓN EN AMPARO DIRECTO. EL ESTUDIO DE LOS QUE DETERMINEN SU CONCESIÓN DEBE ATENDER AL PRINCIPIO DE MAYOR BENEFICIO, PUDIÉNDOSE OMITIR EL DE AQUELLOS QUE AUNQUE RESULTEN FUNDADOS, NO MEJOREN LO YA ALCANZADO POR EL QUEJOSO, INCLUSIVE LOS QUE SE REFIEREN A CONSTITUCIONALIDAD DE LEYES. De acuerdo con la técnica para resolver los juicios de amparo directo del conocimiento de los Tribunales Colegiados de Circuito, con independencia de la materia de que se trate, el estudio de los conceptos de violación que determinen su concesión debe atender al principio de mayor beneficio, pudiéndose omitir el de aquellos que, aunque resulten fundados, no mejoren lo ya alcanzado por el quejoso, inclusive los que se refieren a constitucionalidad de leyes. Por tanto, deberá quedar al prudente arbitrio del órgano de control constitucional determinar la preeminencia en el estudio de los conceptos de violación, atendiendo a la consecuencia que para el quejoso tuviera el que se declararan fundados. Con lo anterior se pretende privilegiar el derecho contenido en el artículo 17, segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consistente en garantizar a los ciudadanos el acceso real, completo y efectivo a la administración de justicia, esto es, que en los diversos asuntos sometidos al conocimiento de los tribunales de amparo se diluciden de manera preferente aquellas cuestiones que originen un mayor beneficio jurídico para el gobernado, afectado con un acto de autoridad que al final deberá ser declarado inconstitucional”.*

## AMPARO DIRECTO 29/2020

Unidos Mexicanos en relación con el 8.1 y 25.1, ambos de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en atención a que como lo destacó el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa la controversia que ahora se analiza debe estudiarse bajo el principio de litis abierta, procede el estudio de los motivos de inconformidad que la parte quejosa expuso en los conceptos de violación que identificó como “octavo”<sup>3</sup> “segundo” (sic)<sup>4</sup> y “noveno”<sup>5</sup>; lo anterior con el objeto de maximizar la aplicación del derecho fundamental de acceso a una justicia completa.

**VII.1 ¿El artículo 52-A, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiocho de junio de dos mil seis infringe lo dispuesto en los artículos 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 8.1. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos respecto del principio de seguridad jurídica y a que el gobernado sea sometido a un procedimiento que se resuelva dentro de un plazo razonable? Lo anterior, incluso, bajo un análisis de control difuso de constitucionalidad.**

34. A partir de lo expuesto en los párrafos iniciales de este apartado, debe iniciarse por el análisis de regularidad constitucional del artículo 52-A, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiocho de junio de dos mil seis<sup>6</sup> que indica:

*“(ADICIONADO, D.O.F. 5 DE ENERO DE 2004)*

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

*(REFORMADO PRIMER PARRAFO, D.O.F. 28 DE JUNIO DE 2006)*

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

---

<sup>3</sup> “INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 52-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE A PARTIR DE JUNIO DE 2006 Y ENERO DE 2014, POR VIOLACIÓN AL DERECHO FUNDAMENTAL A LA SEGURIDAD JURÍDICA CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL”.

<sup>4</sup> “INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 52-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE A PARTIR DE JUNIO DE 2006 POR VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 8.1 DE LA CONVENCION AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS”.

<sup>5</sup> “INDEBIDO CONTROL DIFUSO DEL ARTÍCULO 52-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”.

<sup>6</sup> Sin que sea óbice que el autor de la demanda de amparo aduce que también controvierte el texto de ese artículo pero que fue reformado mediante publicación de nueve de diciembre de dos mil trece en atención a que no se advierte que contra ese texto reformado haya formulado conceptos de violación.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

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

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

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

*La autoridad fiscal podrá requerir la información directamente al contribuyente cuando el dictamen se haya presentado con abstención de opinión, opinión negativa o con salvedades, que tengan implicaciones fiscales.*

*(ADICIONADO, D.O.F. 28 DE JUNIO DE 2006)*

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

*(ADICIONADO, D.O.F. 28 DE JUNIO DE 2006)*

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

35. Los argumentos que la parte quejosa expone en los conceptos de violación anteriormente identificados se centran en aseverar que se actualizó una violación al principio de seguridad jurídica que salvaguarda el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Afirma que como contribuyente debe saber en todo momento a qué atenerse frente a una actuación del Servicio de Administración Tributaria (en adelante SAT).
36. El ordenamiento legal cuestionado prevé el procedimiento que faculta al SAT para desplegar sus facultades de comprobación y, específicamente la que se refiere a la fracción I se relaciona con el requerimiento que puede formularse al contador público sobre los estados financieros dictaminados, papeles de trabajo, así como información que el ente revisor considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

37. Sin embargo, la empresa quejosa relata en sus consideraciones a lo largo de los motivos de inconformidad, que el hecho de que la legislación no prevea que cuando el SAT formule esos requerimientos al contador público le informe también al contribuyente, constituye una infracción al principio de seguridad jurídica.
38. Agregó, al no existir el imperativo de ordenar que se notifique el directo interesado que la autoridad hacendaria, en uso de sus facultades de comprobación, ha formulado requerimiento al contador público con el objeto de verificar la información contenida en su declaración de impuestos resulta contrario al contenido del artículo 16 constitucional específicamente al principio de seguridad jurídica en atención a que no se le informa sobre un acto de molestia desplegado por el SAT y, por tanto, desconoce a qué atenderse.
39. Aunado a ello, el requerimiento que formula el SAT genera agravios directos toda vez que, en su opinión, pone en tela de juicio la labor del profesional autorizado y la declaración que bajo protesta de decir verdad formuló el contribuyente en su declaración de impuestos; como consecuencia de ello es de especial relevancia que, como contribuyente directo, tenga conocimiento del requerimiento que se formuló al no hacerlo, lo colocan en un grave estado de indefensión procesal y legal.
40. Incluso, en adición, el autor de la demanda recordó que el artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que todas las autoridades del país, en sus respectivos ámbitos de competencia están obligadas a promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos contenidos en la Norma Fundamental y que el sometimiento a un procedimiento debe tener una duración o plazo razonable como lo indica el artículo 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos precepto que no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto sino al conjunto

## AMPARO DIRECTO 29/2020

de requisitos que deben observarse en las instancias procesales<sup>7</sup>. Con base en ello, considera, el procedimiento de revisión de dictamen previsto en el artículo cuestionado en esta vía del código tributario de la nación no atiende a criterios de razonabilidad.

41. En efecto, pese a que se trata de dos procedimientos de fiscalización secuenciales (el primero que se atiende con el contador público y el segundo con el contribuyente) que son autónomos, lo cierto es que ambos tienen un objetivo común en atención a que la materia de fiscalización es idéntica.
42. La primera fase se puede verificar en un plazo que no debe exceder de doce meses para el caso de que la información no sea suficiente o completa, el SAT podrá iniciar la etapa de verificación de manera directa con el contribuyente y ésta puede durar entre doce y dieciocho meses dependiendo de la complejidad del caso; por ende, la suma de ambos periodos, en su óptica, no es razonable; incluso, podría estimarse como un doble plazo para la revisión de idéntico objeto de fiscalización. Para evitar ello, indica, de notificarle que el SAT emprenderá actos de fiscalización del contribuyente con el contador público registrado, le permitiría al directo interesado verificar que el profesionista entregue la información correcta y completa que le fue requerida y, además, limitar el procedimiento de verificación con el contador y no generar un acto de molestia directamente al contribuyente y en su domicilio.
43. Es por lo que, concluye, el texto de la norma controvertida al omitir la notificación al contribuyente sobre el inicio del procedimiento de fiscalización a sus estados financieros llevado a cabo con el contador público registrado lejos de otorgar un beneficio al contribuyente concede a la autoridad fiscalizadora un plazo excesivo de revisión.

---

<sup>7</sup> Así se determinó en el Caso Baena Ricardo y otros.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

44. La parte quejosa efectuó una precisión en el sentido de que no controvierte la razonabilidad de los plazos máximos establecidos para concluir la revisión indirecta (revisión de dictamen) o la revisión directa (revisión de gabinete o visita domiciliaria) sino que la superposición de procedimientos fiscalizadores con idéntico objeto se constituye en la demora injustificada para determinar la situación fiscal de un contribuyente.
45. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluye que los conceptos de violación aducidos y sintetizados anteriormente son **infundados**.
46. Los planteamientos formulados, en términos generales, por la parte quejosa y el propio contenido del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación ha sido materia de análisis y reflexión por parte de este Tribunal Constitucional (en ambas Salas); sin embargo, con el objeto de atender el principio de exhaustividad se retoman algunas consideraciones.
47. En la contradicción de tesis 214/2012<sup>8</sup> esta Sala Constitucional reflexionó en torno a si conforme a lo previsto en los artículos 52-A del Código Fiscal de la Federación, vigente en dos mil seis, y 55 de su Reglamento vigente en esa época, debe notificarse o no al contribuyente el requerimiento de información o documentación al contador público, o bien notificar a éste el requerimiento a aquél, derivado del procedimiento de revisión de dictámenes financieros, o si en su caso, debe prevalecer lo dispuesto en el precepto legal que no prevé esa obligación a cargo de la autoridad y consecuentemente entenderse que la disposición reglamentaria ha quedado sin vigencia.
48. Se emprendió un recuento cronológico y se destacó que en el Código Fiscal de la Federación de mil novecientos noventa y uno se incluyó el artículo 32-

---

<sup>8</sup> Fallada en sesión correspondiente al veintiséis de septiembre de dos mil doce por mayoría de tres votos de los Ministros Margarita Beatriz Luna Ramos, Luis María Aguilar Morales y Sergio Salvador Aguirre Anguiano; los Ministros José Fernando Franco González Salas y Sergio A. Valls Hernández (presidente) votaron en contra.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

A<sup>9</sup> en cuyo primer párrafo se estableció como obligación, para ciertos contribuyentes, la de dictaminar sus estados financieros por un contador público, autorizado en términos del artículo 52 de ese ordenamiento. Se precisó que de la revisión de la exposición de motivos, especialmente de la cámara de origen, de veintiséis de diciembre de mil novecientos noventa, se desprende que la razón de la inclusión de la obligación a ciertos contribuyentes de dictaminar sus estados financieros, mediante contador público autorizado, derivó de la búsqueda de agilizar en la verificación del cumplimiento de las obligaciones de dichos contribuyentes y contar con cierta veracidad en la información que se otorga a las autoridades.

49. Se dijo, tal y como lo afirma el autor de la demanda de amparo, que los dictámenes financieros cuentan con la presunción de certeza de los hechos asentados en ellos, circunstancia que está directamente ligada al principio de autodeterminación que rige la materia tributaria y que el propio código de la materia reconoce desde el texto de mil novecientos sesenta y siete; además, se dotó a los contribuyentes de plena libertad para que contrataran profesionistas en la materia con la condicionante de que vigilaran el nivel y calidad de sus servicios.
50. Del relato anterior, esta Segunda Sala llegó a la conclusión de que el dictamen de estados financieros constituye un documento elaborado por un contador público autorizado, auxiliar tanto de los contribuyentes como de las autoridades hacendarias cuya finalidad es el correcto cumplimiento a la obligación a cargo del contribuyente, en la forma y términos previstos por la norma legal, otorgándoles así seguridad jurídica y como un coadyuvante de la autoridad fiscal en su verificación.
51. Ahora bien, el Pleno de este Tribunal Constitucional se ha decantado en el sentido de que la verificación realizada por la autoridad hacendaria al

---

<sup>9</sup> “Artículo 32-A.- Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones, están obligadas a dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado...”



## AMPARO DIRECTO 29/2020

dictamen de estados financieros no constituye un medio a través del cual la autoridad determina si los contribuyentes cumplen o no con las disposiciones fiscales. Ello se entiende bajo la lógica de que la voluntad del contribuyente no está sujeta a la del contador público, es decir, el profesionista no puede constreñir al directo obligado para que presente determinada información o documentación para eso, en su caso, la legislación especializada prevé una segunda etapa que se entiende de manera directa entre el contribuyente y la fiscalizadora. Razón por la que, carece de respaldo la afirmación de la parte quejosa en el sentido de que se ponga en “tela de juicio” la declaración que bajo protesta de decir verdad formuló el contribuyente en su declaración de impuestos ya que, como se informa, la decisión de asentar determinada información fiscal en la respectiva declaración corresponderá de manera directa al contribuyente.

52. Incluso, puede darse el caso que el dictaminador deje constancia de los impedimentos a los que se enfrentó en la elaboración del estado financiero y la manera en que, probablemente, pudiera tener repercusión en su determinación de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas; por ejemplo, podría emitir una opinión en sentido negativo y en casos extremos, abstenerse de brindarla.
53. Lo expuesto condujo a este Alto Tribunal a concluir que este mecanismo de verificación es de carácter preparatorio, como antesala del posible ejercicio de los ulteriores procedimientos de comprobación, cuya finalidad consiste en que la autoridad se allegue de información vinculada de modo exclusivo con el dictamen elaborado por el contador público sobre el estado financiero de los contribuyentes y con ello, en su caso, destruir la presunción legal de certeza que de origen gozaba. En este aspecto es vital destacar que la presunción de certeza la pierde la información proporcionada por el contador público, es decir, el trabajo que él desplegó y no la contabilidad del directo contribuyente pues para ello es necesario que la autoridad fiscalizadora emprenda un procedimiento diverso.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

54. Se insiste, en este momento, la autoridad hacendaria no revisa la contabilidad del contribuyente, sino sólo los resultados que previamente formuló un tercero que es el contador público, esto es, sólo son revisables los datos plasmados en ese dictamen.
55. Con lo expuesto la mayoría de los Ministros que en ese momento integraban la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyeron que la obligación a cargo del contador público, de exhibir la información o documentación requerida, constituye un deber formal que no implica una disminución patrimonial o afectación definitiva de la libertad, propiedades, posesiones o derechos del contribuyente, por lo que no constituye un acto privativo sino de molestia<sup>10</sup> -como incluso lo reconoce la

---

<sup>10</sup> En este aspecto, se destacaron los siguientes criterios sustentados por esta Segunda Sala, a saber: Tesis 2a. CXV/2010 que aparece en la página 799 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXXII, diciembre de 2010, materia administrativa, Novena Época, con registro digital 163364, que indica:

*“DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS. EL ARTÍCULO 52 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO REGULA, NO VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. Conforme al artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, los hechos afirmados en los dictámenes se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, cuando entre otros requisitos, el contador emita conjuntamente con ellos un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, bajo protesta de decir verdad. En ese sentido, al hacerlo sólo se da cumplimiento a una obligación, en la forma y términos exigidos por el artículo 32-A del mismo ordenamiento, pero el dictamen únicamente constituye una opinión o interpretación técnica que no obliga a la autoridad, y será en caso de que ésta lo revise cuando haga uso de la facultad de comprobación que le otorga el artículo 42 de dicho Código, momento en el cual puede requerir no sólo al contador público autorizado, sino también al contribuyente la información y documentos que considere pertinentes para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales. Por tanto, como el dictamen de que se trata no contiene un derecho, sino una obligación de carácter fiscal a cargo del contribuyente, que por sí misma no implica el ejercicio de algún acto de fiscalización, se concluye que el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación no viola la garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”*

Tesis 2a. XLIV/2009, consultable en la página 271 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIX, mayo 2009. Materias Constitucional y Administrativa, que reza:

*“FACULTADES DE COMPROBACIÓN. LA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 52-A, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN RELACIÓN CON EL REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN DIRIGIDO AL CONTADOR PÚBLICO, SIN NOTIFICAR AL CONTRIBUYENTE, NO SE RIGE POR EL ARTÍCULO 14, SINO POR EL 16 DE LA CONSTITUCIÓN, Y CONFORME A ÉSTE NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA AHÍ PREVISTA. Acorde con el citado dispositivo legal, cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen los dictámenes de estados financieros, pueden requerir al contador público que los haya elaborado la información o documentos que estimen necesarios para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, sin que establezca la obligación de notificar a éste dicho requerimiento. Por otra parte, es criterio reiterado que la garantía de audiencia establecida en el artículo 14, segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, únicamente rige respecto de actos privativos, es decir, los que persiguen en sí mismos el detrimento de un derecho del gobernado, cuyos efectos son definitivos y no provisionales o accesorios. En este tenor, la citada garantía no rige tratándose del artículo 52-A, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, porque sólo establece la obligación de exhibir la información o documentación requerida, lo que constituye un deber formal que no se traduce en una disminución patrimonial o afectación definitiva de la libertad, propiedades, posesiones*

## AMPARO DIRECTO 29/2020

parte quejosa a lo largo de su escrito inicial de demanda- y que únicamente afecta de manera directa al contador público autorizado.

56. Ahora bien, por estar directamente vinculado con los motivos de inconformidad que plantea la parte quejosa, es de mencionar la evolución normativa de la disposición legal que ahora se controvierte, así de la exposición de motivos de la reforma presentada ante la Cámara de Diputados el cinco de abril de dos mil uno, se obtiene que se introdujeron disposiciones reglamentarias al Código para dar mayor seguridad jurídica a los particulares, en ella se dijo:

*“...4. Otorgar mayor seguridad jurídica*

*Con la finalidad de dar mayor certeza y seguridad jurídica a los particulares, en la iniciativa que se envía a esa Soberanía se incorporan como disposiciones de carácter legal, diversas disposiciones reglamentarias o bien que actualmente aparecen como disposiciones de carácter administrativo, y que si bien es cierto que las autoridades administrativas las habían establecido como interpretación de las disposiciones legales, para tratar de integrar algunas lagunas de la ley o para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, también es cierto que por su naturaleza jurídica dichas disposiciones podían ser modificadas o dejadas sin efectos en cualquier momento, sin que produjeran mayores efectos legales a favor de los contribuyentes, por lo que resulta necesario incorporarlas al texto de la ley, para que surtan plenamente sus efectos legales frente a los particulares y la administración pública.”*

57. Posteriormente, el veintiocho de junio de dos mil seis, se suprimió del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, el requisito de que la solicitud de requerimiento de la información al contador público fuera notificada al contribuyente o viceversa.
58. En la sesión de la Cámara de Diputados del dieciocho de abril de dos mil seis, al discutir dicha reforma, entre otros aspectos, se dijo:

---

*o derechos del contribuyente, por lo que no constituye un acto privativo sino de molestia, que únicamente requiere el respeto de las formalidades establecidas en el artículo 16 constitucional y conforme al cual cumple con la garantía de seguridad jurídica ahí prevista, en virtud de que si bien no contiene la obligación de notificar al contribuyente sobre la solicitud realizada al contador, lo cierto es que ese deber está expresamente comprendido en los diversos artículos 48 del Código Fiscal de la Federación y 55, fracción I, de su Reglamento, que prevén un procedimiento en el cual la autoridad debe notificar al contribuyente la solicitud de información o documentación vinculada con su situación fiscal, lo que impide actuaciones arbitrarias por parte de la autoridad, pues permite al gobernado hacer valer sus derechos en relación con el requerimiento respectivo.”*

## AMPARO DIRECTO 29/2020

*"[...] La presencia de la autoridad en el domicilio fiscal del contribuyente es mayor para aquellos contribuyentes no obligados a dictaminar, toda vez que para los dictaminados la autoridad está obligada a iniciar al acto de comprobación en la revisión del dictamen del Contador Público registrado, lo cual puede durar varios meses, antes de proceder a revisar directamente el contribuyente en su domicilio fiscal.*

*Por lo anterior y considerando que la revisión a los contribuyentes que dictaminan es más compleja, se propone la eliminación de la notificación al contribuyente cuando la autoridad revise el dictamen a fin de mantener el periodo de ejercicio de facultades y evitar que este lapso se reduzca."*

59. Es de especial importancia destacar que el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en su artículo 55<sup>11</sup> establecía la facultad de la autoridad fiscal para requerir indistintamente, al contador público o al contribuyente, la información relacionada con la situación fiscal sujeta a revisión, con la obligación a cargo de la autoridad fiscal de notificar al contribuyente, la solicitud de requerimiento de información al contador público. Incluso, con posterioridad (en el año dos mil cuatro) esa previsión se incluyó en el Código Fiscal de la Federación; sin embargo, como es patente, el legislador decidió modificar esa disposición para eliminar esa concurrencia y al revisar la exposición de motivos se desprende que ello tuvo como objetivo eliminar una injerencia en el domicilio fiscal del contribuyente que debe ser mayor

<sup>11</sup> Publicado en Decreto de veintinueve de febrero de mil novecientos ochenta y cuatro, y cuyo texto decía:

*"Artículo 55.- Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás información a que se refieren los artículos 52 del Código y 50, 51, 51-A y 51-B de este Reglamento, podrán requerir indistintamente:*

*I.- Al contador público que haya formulado el dictamen, lo siguiente:*

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

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

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

*d) La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en aquellos casos en que así se considere necesario.*

*Para estos efectos, si la información que proporcione el contador público conforme a lo que establecen los incisos a), b) y c) es suficiente, no se requerirá de la información a que se refiere el inciso d).*

*La información, exhibición de documentos y papeles de trabajo a que se refiere esta fracción, se solicitará al contador público por escrito con copia al contribuyente.*

*II.- Al contribuyente, la información y documentos a que se refieren los incisos c) y d) de la fracción anterior; dicho requerimiento se hará por escrito, con copia al contador público.*

*III.- A terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios, la información y documentación que consideren necesaria para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos.*

*Lo dispuesto en este artículo es sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 52 del Código".*

## AMPARO DIRECTO 29/2020

para aquellos contribuyentes no obligados a dictaminar, toda vez que para los dictaminados la autoridad está obligada a iniciar el acto de comprobación con la revisión del dictamen del Contador Público registrado, lo cual puede durar varios meses, antes de proceder a revisar directamente el contribuyente en su domicilio fiscal, concluyendo que atendiendo a que la revisión de los dictámenes era más compleja, se proponía:

*“[...] la eliminación de aquella obligación cuando la autoridad revise el dictamen a fin de mantener el periodo de ejercicio de facultades y evitar que este lapso se reduzca [...]”*

60. De lo anterior se sigue claramente que a pesar de que la obligación de notificar al contribuyente subsistió en términos del artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, tal previsión reglamentaria volvió a ser modificada por el legislador, en el texto aplicable al caso concreto. Lo anterior, como consecuencia de la pretensión del legislador que fue la de regir en forma especial y concreta la facultad de comprobación consistente en la revisión de dictámenes financieros<sup>12</sup> mediante un procedimiento expreso.
61. Así, con base en la línea argumentativa anteriormente desplegada se deriva que los conceptos de violación formulados por la parte quejosa para evidenciar la irregularidad constitucional del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, como se dijo, es **infundada**.
62. Como se relató el requerimiento formulado al contador público es un acto de molestia de aquellos autorizados por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por las leyes en materia tributaria siempre y cuando preceda mandamiento escrito girado por autoridad competente legalmente, en donde se funde y motive la causa legal del procedimiento; con el objeto

---

<sup>12</sup> Incluso, ante esa reforma, esta Sala decidió abandonar el criterio adoptado al resolver el amparo en revisión 593/2008 fallado el tres de septiembre de dos mil ocho por unanimidad de cinco votos de los Ministros Mariano Azuela Güitrón, Genaro David Góngora Pimentel, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Margarita Beatriz Luna Ramos y José Fernando Franco González Salas (presidente), y, 112/2009, resuelto el uno de abril de dos mil nueve con idéntica votación. Ya que el soporte jurídico de esas determinaciones era que la obligación de notificar el contribuyente persistía en términos del artículo 48, fracción I, del Código Fiscal de la Federación que regulaba las revisiones de gabinete.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

de que la autoridad fiscalizadora pueda llevar a cabo sus facultades de comprobación.

63. Sin embargo, no implica la privación al directo contribuyente de algún derecho, pues la autoridad simplemente solicita datos o documentos adicionales para llevar a cabo sus aludidas facultades de comprobación. Incluso, éstas no son medidas de carácter definitivo, porque aun ejerciendo la facultad de comprobación examinada, la autoridad tributaria tiene expedito el ejercicio de la diversa atribución de comprobación, consistente en practicar visitas domiciliarias.
64. Además, al tratarse de un procedimiento previo y autónomo que se realiza y entiende, de manera exclusiva, con el contador público que elaboró los correspondientes papeles de trabajo pues implícitamente se reconoce que es el profesionalista experto con alta especialidad en la materia que desplegó sus conocimientos para emitir su opinión, bajo esta lógica en nada se infringe el principio de seguridad jurídica en la esfera jurídica del directo contribuyente pues en su caso, él tendrá la oportunidad de entenderse de forma directa y posterior con la autoridad fiscalizadora, momento en el que se activarán diversas prerrogativas para salvaguardar sus derechos constitucionales y legales.
65. Incluso, del desarrollo legislativo que ha tenido la figura que se analiza, se sigue que la intención del creador de la norma es la de no afectar o distraer al directo contribuyente, es decir, en principio se otorga la presunción de validez de la información proporcionada, en caso de que la autoridad tenga dudas o necesite verificar cierta información, en un primer momento y cuando ello sea aplicable en función de la naturaleza del contribuyente, llamará al contador público para auxiliar a la autoridad y de no lograr el objetivo será cuando se buscará al directo contribuyente para realizar las aclaraciones respectivas.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

66. Así, el procedimiento antes estudiado contiene una lógica que salvaguarda el principio de seguridad jurídica vinculada con los actos de molestia puesto que la autoridad hacendaria debe en primer lugar destruir la presunción original para activar la serie de mecanismos previos y consecutivos para, finalmente, entender de manera directa sus facultades de comprobación ante el directo contribuyente.
67. De ahí que no sea necesario dar intervención al contribuyente, a través de una notificación, de los requerimientos que en su caso la autoridad haya formulado al contador público pues, se insiste, no existe afectación alguna a la esfera jurídica de aquel; máxime que, como se indicó con antelación, en un primer momento no está en duda la contabilidad del contribuyente sino, en su caso, la actividad profesional desplegada por el contador público y que se materializó en sus papeles de trabajo que dieron origen al dictamen de estados financieros.
68. Incluso, esta Segunda Sala del Alto Tribunal al resolver el Amparo Directo en Revisión 722/2016<sup>13</sup>, concluyó que el precepto legal analizado no viola la garantía de seguridad jurídica reconocida por el artículo 16 constitucional al no vincular a la autoridad hacendaria a que notifique a los contribuyentes el inicio de la revisión del dictamen financiero, pues esa circunstancia no la faculta a actuar arbitrariamente, por el contrario, garantiza a los contribuyentes que sólo en caso de que el contador público hubiera incurrido en alguna inconsistencia al formular su dictamen entonces podrán ser molestados directamente en sus papeles y/o domicilio.
69. Y se abundó en el sentido de que el contador público autorizado para dictaminar mantiene una relación profesional con el contribuyente que lo contrata, de la cual puede derivar la obligación de mantenerlo al tanto de la situación fiscal que guarda frente a la autoridad.

---

<sup>13</sup> Determinación tomada en sesión de uno de junio del dos mil dieciséis por unanimidad de cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora Icaza, Javier Laynez Potisek (ponente), José Fernando Franco González Salas, y Presidente Alberto Pérez Dayán. Ausente la Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

70. La norma que se tilda de inconstitucional no obstaculiza la comunicación entre el profesional y el contribuyente, por lo que nada impide que sea el contador quien le informe la revisión que la autoridad se encuentra practicando a los dictámenes financieros. De ahí que no resulte dable pretender la introducción de una carga de carácter formal como sería vincular a la autoridad a que practique una notificación para tratar de invalidar el acto.
71. Ahora bien, precisado que la facultad fiscalizadora que se entiende de manera directa y autónoma con el contador pública constituye una etapa previa al procedimiento que, en su caso, se puede ejercer directamente con el contribuyente, se sigue que son **infundadas** las consideraciones que el autor de la demanda de amparo realiza en el “segundo” (sic) concepto de violación en torno a una infracción al artículo 8.1. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.
72. Se concluye en ese sentido toda vez que parte de una premisa falsa al aseverar que estamos en presencia de una doble oportunidad o un doble plazo.
73. Sus afirmaciones tienen como punto de origen contabilizar los primeros doce meses que otorga la fracción I del artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación y a ellos agregar el tiempo en que, en su caso, se verifique el procedimiento de revisión con el directo contribuyente que en su opinión puede ser de doce a dieciocho meses más.
74. El yerro en sus consideraciones radica en, como ya se explicitó con antelación, el procedimiento que se verificó ante el contador público es previo y autónomo al que, en su caso, se realizará con el contribuyente.
75. Aunado a ello, en ese instante previo el contribuyente no interviene por lo que no existe una afectación a su esfera jurídica que significa un detrimento



## AMPARO DIRECTO 29/2020

en sus derechos; como se expuso, la intención de legislador fue, precisamente, no interferir al gobernado – contribuyente.

76. En mérito de ello, es incorrecto pretender evidenciar una infracción a instrumentos de carácter internacional, como lo es la Convención Americana sobre Derecho Humanos, bajo la premisa de que se instauró en su contra un procedimiento cuya resolución excede de un plazo razonable para conocerla.
77. Además, no debe olvidarse, el objeto de revisión por parte de la autoridad fiscalizadora es distinto.
78. Como se dijo con antelación, en el procedimiento previo y autónomo la materia de análisis será todo el material elaborado por el contador público como profesionista mientras que en el procedimiento que, en su caso, se instaure con el directo contribuyente será su contabilidad.
79. Lo anterior constituye un motivo más para evidenciar que no se trata de una doble oportunidad para la autoridad fiscalizadora, menos aun de una superposición de procedimientos.
80. Incluso, es oportuno realizar una precisión, pues contrario a las consideraciones del autor de la demanda, el criterio de rubro: *“FISCALIZACIÓN. LA SOLICITUD DE INFORMACIÓN O DOCUMENTACIÓN PREVISTA POR EL ARTÍCULO 42-A (VIGENTE A PARTIR DEL UNO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PARA PLANEAR Y PROGRAMAR LOS ACTOS RELATIVOS, VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA CONSAGRADA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL”*, no resulta aplicable al artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación.
81. En principio, se destaca, su origen atiende al anterior sistema de creación de jurisprudencia, en el caso, por reiteración de criterios. Bajo esa idea,

## AMPARO DIRECTO 29/2020

constituye un criterio aislado al no reunir el número de precedentes necesarios para ser calificado como jurisprudencia obligatoria.

82. Además, la materia de estudio fue el artículo 42-A del Código Fiscal de la Federación, facultad de las autoridades fiscales para solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, con el fin de planear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX de su artículo 48; solicitud que no conlleva que la autoridad hacendaria haya iniciado el ejercicio de sus facultades de comprobación, en la que se concluyó que viola la garantía de seguridad jurídica, porque permite que el contribuyente sea molestado por las autoridades fiscales sin que el acto de molestia guarde relación alguna con su obligación de contribuir a los gastos públicos.
83. Incluso, en el precedente antes referido se dijo que en dicha tesis se sostuvo que las facultades de las autoridades fiscales sólo se justifican en función de la obligación constitucional de los gobernados de contribuir a los gastos públicos, y si la solicitud de datos, informes o documentos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros no está encaminada a verificar el cumplimiento de esa obligación, resulta que el artículo 42-A es violatorio de la mencionada garantía de seguridad jurídica.
84. En cambio, la facultad que en el caso particular se analiza, prevista en el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, constituye una de comprobación en términos de lo dispuesto por su diverso artículo 42, fracción IV; lo que significa que es para verificar el cumplimiento de la obligación de los gobernados de contribuir a los gastos públicos, tanto es así que el legislador previó los límites a que se constriñe la autoridad hacendaria al ejercerla. Por ende, quedan en evidencia los motivos por los que, contrario a las apreciaciones de la parte quejosa, dicho criterio no le resulta benéfico a sus intereses.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

85. Así, de conformidad con el artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en términos de lo expuesto en el presente apartado, el artículo 52-A, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiocho de junio de dos mil seis no es contrario a los artículos 16 constitucional y 8.1. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos respecto del principio de seguridad jurídica y a que el gobernado sea sometido a un procedimiento que se resuelva dentro de un plazo razonable.
86. Estas consideraciones [no] son [obligatorias/vinculantes] al haberse aprobado por [incluir resultado de la votación].

### **VII.2. ¿Fue correcto que la autoridad fiscalizadora rechazara la deducción que hizo valer la contribuyente respecto del Impuesto Sobre la Renta en el ejercicio fiscal 2011 por concepto de erogaciones efectuadas por conceptos de gastos de viaje, capacitación y ropa de trabajo?**

87. De conformidad con el artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa procedió al análisis y resolución del concepto de impugnación identificado como “primero” en el escrito inicial de demanda en el juicio atrayente 21341/ 16-17-13-9.
88. Estableció que el sistema jurídico reconoce diversos métodos de interpretación: literal, sistemático, causal y teológico, y con las pruebas exhibidas no se logró demostrar el beneficio que le reportan los gastos de viaje, capacitación y ropa de trabajo, para que proceda la deducción solicitada.
89. En ese sentido, una interpretación armónica de los artículos 32 fracción V del Código Fiscal de la Federación y 120 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como 20 de la Ley Federal del Trabajo es claro que el fin que persiguió el legislador respecto de hacer una excepción a la deducibilidad de los viáticos, es que los gastos se hagan a favor de sus trabajadores, o bien de personas físicas que le presten un servicio profesional independiente.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

90. Precisando la litis se centró en determinar si la resolución originalmente recurrida en fase administrativa, así como la diversa impugnada, se encontraron debidamente fundadas y motivadas, en cuanto al rechazo de la deducción por concepto de “Gastos de viaje, Capacitación y Ropa de Trabajo” derivado del análisis de: 1) si la actora cumple con el requisito establecido en el artículo 32 fracción V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para la procedencia de la deducción y 2) si la actora cumple con el requisito contenido en el artículo 31 fracción I, de esa legislación para la procedencia de la deducción.
91. Por su parte, la autoridad fiscalizadora determinó que la hoy quejosa declaró deducciones autorizadas en exceso pues no cumplen con los requisitos fiscales de deducibilidad previstos en el artículo 31, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que no es un gasto estrictamente indispensable para los fines de la actividad, toda vez que las personas a las que se les otorgaron los viáticos y gastos de viaje no tienen relación laboral con la empresa, puesto que no le prestan servicios subordinados.
92. El prestador \*\*\* es el responsable de forma exclusiva del cumplimiento de todas las obligaciones de carácter laboral o de cualquier otra naturaleza para con dicho personal, sin que exista relación contractual alguna ya sea de carácter laboral, civil, mercantil o de cualquier naturaleza con la empresa hoy quejosa \*\*\* quien pretendió hacer deducible los gastos que, dijo, erogó en los términos del Capítulo I del Título I de los ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Profesional Subordinado o Servicios Profesionales.
93. El contrato de prestación de servicios debía estar incluido en la factura que para tal efecto le expida su proveedor \*\*\*, por lo que consideró que no se cumplía con los requisitos de deducibilidad de conformidad con el artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2011.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

94. Al momento de valorar las documentales exhibidas por la actora, la autoridad responsable advirtió que la factura \*\*\* emitida por \*\*\* a la empresa \*\*\*, así como el comprobante individual de pago de banco azteca, corresponden al ejercicio dos mil quince.
95. Por lo anterior, señaló que la celebración de contratos de prestación de servicios, cuyos beneficiarios son personas físicas contratadas por las prestadoras de servicios, es una práctica fiscal indebida que tiene como consecuencia que el gasto no se pueda considerar como estrictamente indispensable para el contribuyente.
96. Para robustecer el sentido de su determinación, el Pleno de la Sala Superior consideró pertinente analizar el régimen de subcontratación que el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo define como aquél en virtud del cual un patrón denominado “contratista” ejecuta obras o presta servicios con sus trabajadores bajo su dependencia, a favor de otro llamado “contratante”, lo cual establece las tareas o servicios que deberá desempeñar la contratista que lo supervisa en su desarrollo.
97. Ahora, el artículo 20 de la Ley Federal del Trabajo establece que se entiende por relación de trabajo, cualquiera que sea el acto que le dé origen, la prestación personal subordinada a una persona, mediante el pago de un salario.
98. Así, la relación laboral existe entre el “contratista” y los trabajadores y la figura de responsabilidad solidaria no implica que el “contratante” adquiera la calidad de patrón, pues se reitera que dicha figura está encaminada a la protección y bienestar de los trabajadores, sin que sea absoluta frente a toda obligación incumplida.
99. Precisó que la materia de la controversia no radica en el contrato que la parte quejosa dio como prueba, sino que la cuestión a dilucidar consiste en determinar si con el contrato de mérito se acredita que el personal

## AMPARO DIRECTO 29/2020

beneficiado con los gastos por el concepto en estudio le prestó un servicio profesional a la demandante, o si entre éstos existía materialmente una relación de trabajo.

100. La conclusión fue que no logró acreditar con documental idónea que en efecto cumpliera con el requisito establecido en el artículo 32, fracción V, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el sentido de que los gastos fueron erogados entre dicho personal y el demandante donde no existía relación contractual, por tanto, dijo, no puede considerarse que existía una prestación de servicios como erróneamente pretende la actora.
101. Carácter de indispensable que se encuentra vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que se cumplimenten en forma cabal sus actividades, de manera que, de no realizarlo, éstas tendrían que disminuirse o suspenderse.
102. Con base en ello, la Sala Superior calificó como infundados los argumentos hechos valer por la actora en contra de la determinación de las autoridades demandadas, en la resolución originalmente recurrida en fase administrativa, así como en la diversa impugnada respecto al rechazo de la deducción por concepto de “Gastos de Viaje, Capacitación y Ropa de Trabajo”, resulta que se encuentran debidamente fundadas y motivadas, en cuanto al rechazo de dicho concepto por una cantidad de \$\*\*\*
103. Ahora bien, en sus conceptos de violación la quejosa considera que fue incorrecta la decisión de la Sala Superior quien efectuó una ilegal interpretación y aplicación restrictiva de lo dispuesto por el artículo 32, fracción V, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta pues en términos de esa disposición legal la deducción es procedente cuando los gastos erogados sean en favor de personas que presten servicios profesionales al contribuyente, es decir, se actualizó uno de los supuestos puesto que el otro hace referencia a quienes tengan una relación de trabajo con el contribuyente.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

104. Esto es, la primera de las hipótesis en comento no alude a una obligación de contar con un contrato específico para la procedencia de la deducción ni a una contratación directa. Alegó que durante el ejercicio 2011 tenía celebrado un contrato de prestación de servicios con \*\*\* S.A. de C.V. conforme al cual, por clausulado, la persona moral hoy quejosa se comprometió a proporcionar “personal altamente calificado, que cumpla con los perfiles, habilidades, características, especialidades y niveles profesionales” que su mandante requiera para el desarrollo de sus actividades puesto que carece de personal propio. Actividad que realizó bajo la figura, autorizada legalmente, de la subcontratación.
105. Así, en su opinión, bastaba con que se allegara de la prestación de un servicio profesional por cualquier medio o instrumento jurídico para colmar el requisito legal y con ello hacer procedente la deducción solicitada; precisamente por ello, a su parecer, el respaldo de la deducción se encuentra en el contrato de prestación de servicios.
106. Aunado a ello, estimó, la circunstancia de que la emisión de la factura \*\*\* se haya realizado el cuatro de junio de dos mil quince no afecta en nada la deducibilidad del gasto relativo ya que la erogación se realizó en el ejercicio fiscal dos mil once y en todo caso, el importe de la mencionada factura constituye un ingreso acumulable en el ejercicio dos mil quince.
107. Por otra parte, fue incorrecto que la responsable tomara en consideración el régimen laboral de subcontratación vigente, de conformidad con la Ley Federal del Trabajo, a partir del uno de diciembre de dos mil doce cuando la materia de análisis es el ejercicio fiscal dos mil once.
108. Apuntó que de conformidad con el artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo, vigente con posterioridad, la empresa quejosa no tiene relación de trabajo con el personal que labora para la empresa \*\*\*, S.A. de C.V. quien tiene la totalidad de las obligaciones y responsabilidades frente a los trabajadores.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

109. Aunado a ello, considera el autor de la demanda de amparo, la responsable emprendió un análisis incorrecto e impreciso del clausulado del contrato referido que celebraron ambas personas morales. En su opinión, se dio una lectura parcial del contrato. Incluso, consideró, contrario a los elementos indispensables de un contrato y lo catalogó como una subcontratación de servicios.
110. La parte quejosa es insistente en señalar que tanto la autoridad hacendaria como la responsable introdujeron elementos ajenos a los requisitos que las leyes fiscales aplicables establecen; por ejemplo, en su opinión es intrascendente y ajeno que la empresa \*\*\*, S.A. de C.V., haya contratado y pagado al personal o que tenga responsabilidad laboral plena frente a ellos pues lo únicamente relevante para efectos de la procedencia del deducible es que se haya prestado un servicio al contribuyente.
111. A mayor abundamiento, en las reflexiones que formuló la parte quejosa se encuentra aquella en la que afirma que los razonamientos expuestos por la responsable son incongruentes pues por una parte construye su decisión a partir de la afirmación que los empleados son trabajadores de \*\*\*, S.A. de C.V. pero en otra parte de su decisión, indicó, dichos trabajadores prestaron servicios a la hoy quejosa.
112. Para responder los argumentos de la parte quejosa vale la pena, en principio, tener presente el contenido de la disposición normativa en comento que reza:

*“Artículo 32. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:*

*...*

*V. Los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuando no se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático o cuando se apliquen dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente. Las personas a favor de las cuales se realice la erogación, deben tener relación de trabajo con el contribuyente en los términos del Capítulo I del Título IV de esta Ley o deben estar prestando servicios profesionales...”*



## AMPARO DIRECTO 29/2020

113. Ahora bien, esta Segunda Sala también considera que, por su trascendencia para definir la eficacia de los conceptos de violación formulados por la hoy quejosa, es indispensable conocer el contenido de las cláusulas del contrato de prestación de servicios que celebraron \*\*\* Telecomunicaciones, S.A. de C.V. y \*\*\*, S.A. de C.V., especialmente aquellas vinculadas con el gasto deducible, así se advierte lo siguiente:

*“CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS QUE CELEBRAN POR UNA PARTE \*\*\*, S.A. DE C.V., REPRESENTADA POR \*\*\*, A QUIEN EN LO SUCESIVO SE LE DENOMINARÁ “EL PRESTADOR” Y POR LA OTRA \*\*\*, REPRESENTADA EN ESTE ACTO POR \*\*\*, A QUIEN EN LO SUCESIVO SE LE DENOMINARÁ “EL CLIENTE”, SUJETÁNDOSE AMBOS A LAS SIGUIENTES DECLARACIONES Y CLÁUSULAS:*

### DECLARACIONES

...

### CLÁUSULAS

#### PRIMERA. OBJETO.

*“EL PRESTADOR” se obliga a prestar por sí o por cualquier otra persona física, a “EL CLIENTE” los servicios a nivel operativo en las áreas administrativas, operativas y comerciales que requiera “El CLIENTE”, mediante el suministro de personal de manera directa, de todo aquel personal que requiera “El CLIENTE” para las áreas administrativas, operativas y comerciales en función del perfil, puestos o categorías que requiera “EL CLIENTE”.*

#### SEGUNDA. CARACTERÍSTICAS

*“EL PRESTADOR” se obliga a proporcionar a “EL CLIENTE” personal altamente calificado que cumpla con los perfiles, habilidades, características, especialidades y niveles profesionales que requiera “EL CLIENTE”, que de forma enunciativa y más no limitativa. serán entre otros, los siguientes: La prestación de toda clase de servicios personales y/o profesionales de consulta, desarrollo de mercado, operativos, administrativos, contables, fiscales, de supervisión, ejecución de proyectos, promoción y en general toda clase de servicios comerciales e industriales, a través del suministro de toda clase de personas físicas, que solicite “EL CLIENTE”, para el desarrollo de su actividad y objeto social.*

*TERCERA. De manera enunciativa mas no limitativa “EL CLIENTE” en caso de ser necesario se compromete con “EL PRESTADOR” A proporcionar y pagar todos los gastos y costos que se generen por la prestación de los servicios materia del presente contrato tales como:*

- 1.- Uniformes, herramientas necesarias para el desarrollo de los servicios que se prestan.*
- 2.- Capacitar al personal que le sea proporcionado por “EL PRESTADOR”, para el correcto desempeño de los servicios y actividades encomendadas.*
- 3.- A cubrir los gastos y costos necesarios como son de representación y viáticos que se*

## AMPARO DIRECTO 29/2020

requieran y/o genere el personal proporcionado por "EL PRESTADOR", para la adecuada ejecución de las actividades y servicios encomendados, ya sea en territorio nacional o en el extranjero.

4.- En el caso de que por cualquier circunstancia "EL PRESTADOR" hubiera pagado alguno de los gastos o todos los señalados en los tres puntos anteriores, "EL CLIENTE" los reembolsara durante los 15 días siguientes a la presentación de la documentación comprobatoria respectiva debiendo anexar los comprobantes que reúnan requisitos fiscales.

### CUARTA. CONTRAPRESTACIÓN POR LOS SERVICIOS.

"EL CLIENTE" pagará a "EL PRESTADOR" por los Servicios objeto del presente Contrato la cantidad que resulte de la conciliación, en razón de los servicios efectivamente prestados, dado que éstos pueden ser variables en razón del nivel del personal suministrado.

Para la conciliación a que se refiere el punto anterior de la presente cláusula las partes se obligan a reunirse cinco días hábiles antes de que concluya cada mes, con el propósito de conciliar el importe efectivamente devengado por "EL PRESTADOR" y éste emita la factura correspondiente, que reúna los requisitos fiscales.

### QUINTA. FORMA DE PAGO.

Una vez determinado el monto devengado, previa conciliación y presentación de factura, "EL CLIENTE" se obliga a cubrir el importe determinado precisamente el día último de cada mes, mediante depósito en cuenta bancaria de "EL PRESTADOR".

### SEXTA. MATERIAL Y EQUIPO DE TRABAJO.

"EL CLIENTE" se obliga a proporcionar a EL PRESTADOR los instrumentos necesarios que de conformidad con sus funciones requiera para el correcto cumplimiento de las mismas.

### SEPTIMA. LIMITACIONES

El personal de "EL PRESTADOR" en ningún momento y por ninguna circunstancia podrá tomar decisiones que directa o indirectamente que impliquen funciones de dirección debiendo limitarse exclusivamente a dar seguimiento a los proyectos, políticas y lineamientos que EL CLIENTE defina a EL PRESTADOR.

El personal suministrado por "EL PRESTADOR" a "EL CLIENTE" en ningún momento y por ninguna circunstancia tiene conferidas facultades de administración de negocios, por lo que no tiene obligación legal alguna para entregar o proporcionar información alguna de la actividad que desempeñe, ya que el desarrollo de esta actividad es meramente comercial, de lo contrario se incurre en abuso de confianza lo que implica la imposición de sanciones establecidas en la Ley de tipo civil o penal.

### OCTAVA. VIGENCIA.

La vigencia del presente contrato será por tiempo indeterminado y cualquiera de las partes contratantes podrá darlo por concluido en cualquier tiempo, manifestando su deseo por escrito con 30 días de anticipación, sin que medie penalización alguna.

Si existiera algún servicio pendiente de conclusión o del pago de la contraprestación

## AMPARO DIRECTO 29/2020

*correspondiente "EL CLIENTE" pagara a "El PRESTADOR" la parte correspondiente a los servicios devengados.*

### *NOVENA. NO REPRESENTACIÓN.*

*"EL PRESTADOR" prestará los servicios objeto del presente contrato actuando en todo momento en nombre propio; en la inteligencia de que "EL PRESTADOR" no podrá ostentarse como agente o representante de "EL CLIENTE".*

### *DÉCIMA. RESPONSABILIDAD PATRONAL.*

*Los servicios a que se refiere la Cláusula Primera de este Contrato, así como todos los servicios que "EL PRESTADOR" suministrase a "EL CLIENTE" serán prestados por personal que será contratado y pagado por "EL PRESTADOR" y que trabajará bajo su dirección, supervisión, subordinación y dependencia, siendo "EL PRESTADOR" el responsable en forma exclusiva del cumplimiento de todas las obligaciones de carácter laboral o de cualquier otra naturaleza para con dicho personal, sin que exista relación contractual alguna ya sea de carácter laboral, civil, mercantil, de seguridad social, fiscal o de cualquier otra naturaleza entre el personal de "EL PRESTADOR" mediante el cual se prestan los servicios objeto del presente Contrato y "El CLIENTE".*

*Queda establecido que, entre el personal de "EL PRESTADOR" involucrado en la prestación de servicios conforme a este contrato y "EL CLIENTE", no existirá vinculación contractual alguna, y, en consecuencia, "EL PRESTADOR" se obliga a cubrir todas las prestaciones, derechos, impuestos, cuotas y cualquier otro concepto que corresponda frente al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), Ley del Impuesto Sobre la Renta y demás ordenamientos legales aplicables.*

*En consecuencia "EL PRESTADOR" se obliga a sacar en paz y a salvo a "EL CLIENTE" de cualquier reclamación que pudiera hacer el personal de "EL PRESTADOR" a "EL CLIENTE" y en su caso, a rembolsar a "EL CLIENTE" para retener dichas cantidades del pago de las contraprestaciones correspondientes..."*

114. De igual forma, se destaca, la autoridad fiscalizadora rechazó los gastos realizados por la hoy quejosa y que hizo valer como deducibles, de la revisión de los conceptos que amparan se observa que estos, en general, son: "gastos de viaje transportación", "gastos de viaje alimentos", "gastos de viaje hospedaje", "gastos de viaje gasolina", "ropa de trabajo", "gastos de capacitación" y "reclutamiento de personal" que en total son por un importe de \$\*\*\*.

115. Ahora bien, el motivo por el que se rechazó la deducibilidad radica en que, a decir de la autoridad, no se cumplió con lo establecido en el artículo 31, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en dos mil once,

## AMPARO DIRECTO 29/2020

puesto que respecto de las personas a las que se les otorgó los viáticos y gastos de viaje, no tienen relación laboral con la empresa.

116. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluye que los conceptos de violación expresados por la quejosa en relación con el tópico que ahora se analiza, son **infundados en parte y fundados pero insuficientes en otra.**

117. En principio del análisis del contrato celebrado entre las personas morales en comento, se destacan los siguientes aspectos (para efectos prácticos, en este apartado, la empresa quejosa será identificada como TP mientras que la otra persona moral será AyAT):

- a) AyAT proporcionará a TP todo el personal necesario para las áreas administrativas, operativas y comerciales; aunque también específica que será la prestación de toda clase de servicios personales y/o profesionales de consulta, desarrollo de mercado, operativos, administrativos, contables, fiscales, de supervisión, ejecución de proyectos, promoción y en general toda clase de servicios comerciales e industriales, a través del suministro de toda clase de personas físicas, que solicite TP para el desarrollo de su actividad y objeto social (cláusulas primera y segunda).
- b) TP, en caso de ser necesario, se compromete a cubrir todos los gastos y costos que se generen por la prestación del servicio (cláusula tercera) entre ellos se hizo alusión a los uniformes, la capacitación, gastos de representación y viáticos.
- c) En relación con la forma de pago, se estableció de manera mensual (cláusula quinta) y previa conciliación (la que se efectuaría cinco días hábiles antes de concluya el mes) y emisión de factura; asimismo, que el pago se haría a la cuenta bancaria de AyAT.
- d) En la cláusula décima, se reconoce que los servicios personales que se brinden a TP serán pagados por esa empresa y que las personas trabajarán bajo su dirección, supervisión, subordinación y dependencia. Es relevante indicar que se reconoce que el personal de AyAT es el responsable exclusivo de las obligaciones de carácter laboral y que entre ese personal y TP no existe relación contractual alguna ya sea de carácter laboral, civil, mercantil, de seguridad social, fiscal o de cualquier otra naturaleza.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

118. Con base en la información destacada y de la revisión de las constancias procesales se concluye que fue acertado el criterio de la responsable al rechazar que las erogaciones que la empresa contribuyente y quejosa pretendió hacer deducibles, no lo son al no reunir los requisitos legales para su procedencia.

119. Los artículos 29 y 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigentes para el ejercicio fiscal 2011 establecen la posibilidad para los contribuyentes, personas morales, de efectuar diversos deducibles por distintos conceptos de erogaciones.

120. El último de los ordenamientos antes citados, en su primer párrafo y fracción I), primer párrafo, establece:

*“Artículo 31. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:*

*I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos:...”*

121. En torno al concepto “estrictamente indispensable” a que alude la parte inicial del artículo en análisis es de recordarse que esta Sala Constitucional ya ha emprendido el análisis de ese concepto jurídico referido a la materia fiscal y se ha concluido que, en especial cuando se analiza dentro del marco legal de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se trata del eje rector del principio de proporcionalidad en materia impositiva respecto de las deducciones que los sujetos pueden efectuar. Mientras que indispensable o no toda erogación que efectúa una persona disminuye su capacidad económica, porque indefectiblemente reduce el haber patrimonial.

122. Así, se ha reconocido que la indispensabilidad en las deducciones constituye el principio rector de éstas en términos del artículo 31, fracción I, de la ley de la materia, así los gastos deducibles permitidos por la Ley a los sujetos del tributo en cuestión deben cumplir con ciertos requisitos, entre los cuales se

## AMPARO DIRECTO 29/2020

encuentra que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad empresarial.

123. Asimismo, se ha concluido, el concepto genérico establecido por el legislador no es impreciso y por el contrario es justificable en atención al abanico de posibilidades, supuestos casuísticos, que en concreto puedan recibir el calificativo de "estrictamente indispensables".

124. Por tanto, en la materia que ahora se analiza, generaría mayor inseguridad brindar una definición que involucre todas las hipótesis factibles o establecer reglas generales para su determinación; por tanto, la solución que se brindó fue la de interpretar el concepto de estrictamente indispensable, atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate.

125. Así, por gastos se entiende las erogaciones o salidas de dinero o bienes del patrimonio de una empresa, sin recuperación. Por su parte, el diccionario de la lengua española brinda las siguientes definiciones:

*“Estrictamente: precisamente, en todo rigor de derecho”.*

*“Estricto: estrecho, ajustado enteramente a la necesidad o a la ley”.*

*“Necesario: que precisa, forzosa e inevitablemente ha de ser o de suceder, dicese de lo que se hace y ejecuta obligado de otra cosa, como opuesto a voluntario y espontáneo y que es menester indispensablemente o hacer falta para un fin”.*

*“Indispensable: adj. Que no se puede dispensar. Que es necesario o muy aconsejable que suceda”.*

126. A lo expuesto y con los elementos proporcionados corresponde ahora recordar que la doctrina desarrollada por esta Sala Constitucional respecto de cuándo puede considerarse un gasto como estrictamente indispensable para una empresa, indica que se debe satisfacer:

**I)** Que el gasto esté destinado o relacionado directamente con la actividad de la empresa.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

II) Que sea necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de ésta.

III) Que de no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo.

IV) Que deben representar un beneficio o ventaja para la empresa en cuanto a sus metas operativas.

V) Que deben estar en proporción con las operaciones del contribuyente.

127. Con ese basamento debe concluirse que el carácter de indispensabilidad está estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la persona moral, es decir, la erogación debe ser necesaria para satisfacer en forma cabal las actividades de la persona moral y que le reporte un beneficio.

128. Así, en el extremo caso de que no se realizara esa erogación la empresa tendría que suspender sus actividades o éstas necesariamente disminuirían sus ingresos; es decir, al no realizar el gasto (deducible) la empresa estuvo imposibilitada para continuar sus actividades y producción en claro perjuicio propio.

129. Por tanto, la autoridad hacendaria únicamente podría excluir erogaciones de esa naturaleza al considerar la capacidad contributiva del sujeto, cuando existieran motivos de carácter jurídico, económico y/o social, que justificara ese proceder.

130. Ahora bien, retomando el caso concreto, como se informó con antelación, la contribuyente, hoy quejosa, afirma que los gastos que erogó por concepto de viáticos, alimentos, hospedaje, gasolina, transportación, capacitación, ropa de trabajo, son deducibles en virtud de que ella no cuenta con trabajadores y el capital humano involucrado efectuó actividades de manera directa a dicha empresa. Además, señaló, los gastos que erogó no fueron bajo la hipótesis de contar con personal subordinado, es decir, con una relación de trabajo sino a través de personas que le prestaron un servicio profesional.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

131. Al respecto, esta Segunda Sala concluye que son incorrectas las apreciaciones de la quejosa puesto que aun bajo el escenario de que las personas que le proporcionaron los servicios profesionales a la empresa \*\*\*, las erogaciones que efectuó por los conceptos de identificó, no reúnen los requisitos legales para clasificarlos como deducibles.
132. De conformidad con la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el dos mil once, en su artículo 120, se establece que son personas físicas quienes pueden tener ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales. Se entiende que los ingresos por la prestación de un servicio profesional son aquellas remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el Capítulo I de este Título, que se refiere a los trabajadores que obtiene sus ingresos a través de la prestación de un servicio personal subordinado y que precisamente es la otra hipótesis a la que remite la parte final de la fracción V, del artículo 32, de la legislación especial en comento.
133. Así, como se observa, al considerar como lo pretende el quejoso en sus conceptos de violación, que los deducibles son procedentes en virtud de que el personal de la empresa \*\*\*, S.A. de C.V., en realidad le otorgaron un servicio profesional y no uno subordinado, se activaría una inconsistencia con la naturaleza propia del régimen de personas físicas con actividad profesional.
134. Lo anterior puesto que éstas no necesitan, para el desempeño de sus actividades, la intervención de un intermediario (como lo es la empresa \*\*\*, S.A. de C.V.) para prestar sus servicios. Es decir, dicha personas físicas de manera directa podían establecer la relación contractual con la hoy quejosa.
135. Incluso, en concordancia con lo relatado, si bien el artículo 32, fracción V, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (en adelante LISR), en su parte final, únicamente hace referencia a que las personas a favor de las cuales se



## AMPARO DIRECTO 29/2020

realice la erogación, deben tener una relación de trabajo con el contribuyente ya sea como personal subordinado o por prestación de servicios profesionales, sin establecer mayores requisitos para acreditar ese vínculo laboral, lo cierto es que, implícitamente se reconoce la existencia de un acuerdo de voluntades entre el capital humano que ofrece sus servicios y la empresa que requiere de ellos.

136. Es decir, aun cuando el precepto legal analizado no establece expresamente la celebración de algún tipo de contrato entre esas dos partes, carece de sustento jurídico la afirmación de la quejosa en el sentido de que no debía demostrar la celebración de algún tipo de contrato con los trabajadores, especialmente si como ella lo reconoce, se trata de la prestación de servicios profesionales.

137. Lo anterior, puesto que el establecimiento de relaciones laborales (bajo cualquiera de las dos figuras en estudio) generan derechos y obligaciones para ambas partes que tendrán repercusiones directas en sus respectivas esferas jurídicas, por ejemplo, en materias de seguridad social y fiscal.

138. Incluso, por seguridad jurídica es indispensable el establecimiento de un acuerdo de voluntades en el que se reflejen los alcances del vínculo laboral en el que se desarrollarán.

139. Ahora bien, la Primera Sala entiende que la autonomía de la voluntad privada no se concibe como un simple poder subjetivo de autorregulación de los intereses privados, sino como el medio efectivo para realizar los fines correctores del Estado, a través del mejoramiento de la dinámica propia de los contratos, de manera tal que debe entenderse limitada y conformada por el principio de dignidad humana, los derechos fundamentales de las personas, la prevalencia del interés general, la función social de la propiedad y el bien común como límite a la libre iniciativa privada.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

140. Por tanto, la autonomía de la voluntad privada y, como consecuencia de ella, la libertad contractual, gozan entonces de una protección constitucional pero que contiene condiciones y límites, también establecidos en la norma fundamental, por las exigencias propias del interés público y por el respeto de los derechos fundamentales de otras personas. Consecuentemente, la autonomía de la voluntad privada debe entenderse como un principio que puede ser limitado por causa del interés social o público y el respeto de los derechos fundamentales derivados de la dignidad humana.
141. Con base en lo expuesto deben calificarse como **infundadas** todas las afirmaciones que la parte quejosa expuso, en las que indica, en términos generales, que las erogaciones que efectuó y que se han analizado en el presente apartado, debieron considerarse como deducibles al amparo de las cláusulas contractuales del acuerdo de voluntades que celebraron las personas morales involucradas.
142. Ya que, conforme a este Tribunal Constitucional, sus acuerdos gozan de una protección en el marco jurídico nacional bajo la condición de que éstos no establezcan consecuencias jurídicas que atenten contra disposiciones legales que por ser de orden público gozan de presunción de validez.
143. Así, si la pretensión de la empresa \*\*\*, radica en que con base en el acuerdo de voluntades que celebró con la diversa \*\*\*, S.A. de C.V., deba concluir que los conceptos que amparan la factura \*\*\* se consideren como erogaciones deducibles, es improcedente su demanda y, por tanto, fue correcto que se rechazara su deducibilidad.
144. En principio, pues como ya se dijo, si la empresa contribuyente, hoy quejosa, como lo expone en sus conceptos de violación, asevera que se proporcionaron servicios profesionales, se sigue la imposibilidad jurídico fiscal para que al amparo de la factura precisada en el párrafo anterior se haga deducible el gasto puesto que, en el caso de este tipo de actividades la empresa beneficiaria del servicio pudo cubrir los gastos de manera directa

## AMPARO DIRECTO 29/2020

a las personas físicas que prestaron los servicios; incluso, de ser el caso, cubrir conceptos de viáticos, capacitación y ropa de trabajo.

145. Por otra parte, es de indicarse que de la revisión del contrato de prestación de servicios que se analiza, en su cláusula tercera se observa que las partes contratantes reconocen que existe la posibilidad de que en “caso de ser necesario” \*\*\* se compromete con \*\*\* a pagar los gastos y costos que se generen por la prestación de los servicios; es decir, se deriva una posibilidad más no una obligación insuperable en el pago de ciertos conceptos que de manera enunciativa más no limitativa, las contratantes establezcan.
146. La forma en que se encuentra redactada dicha cláusula pone en evidencia que el acuerdo de voluntades celebrado entre las personas morales involucradas no sólo reconoce que \*\*\* suministraría el capital humano que le fuera requerido por \*\*\* sino que cubriría otros conceptos como los propiamente desglosados en esa cláusula (uniformes, capacitación y gastos y costos de representación) y solo “en caso de ser necesario” \*\*\* podría cubrirlos previo acuerdo de voluntades.
147. Aspecto que robustece la conclusión de la autoridad fiscalizadora en el sentido de establecer como una obligación del contribuyente demostrar que los gastos erogados efectivamente fueron estrictamente indispensables para los fines de su empresa.
148. Otra inconsistencia que se observa y que abona para concluir el rechazo de la deducibilidad de las erogaciones radica en que según las cláusulas cuarta y quinta del multireferido acuerdo de voluntades, la contraprestación de los servicios sería cubierta por \*\*\* de manera mensual, específicamente mediante depósito en la cuenta bancaria de la empresa \*\*\*, el último día de cada mes y previa conciliación que tendría verificativo cinco días hábiles previo a que concluyera el mes.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

149. La parte quejosa argumenta que debe ser procedente la deducibilidad de los gastos que dice efectuó bajo estos conceptos al amparo del contrato de prestación de servicios que celebró, sin embargo, se concluye que existen inconsistencia en lo establecido en su clausulado con el contenido de la factura \*\*\*, pues es claro que su emisión se aleja del propio acuerdo de voluntades al no reflejar el pago mensual dentro del ejercicio fiscal dos mil once.
150. Además, debe destacarse que si bien se exhibió un comunicado entre ambas empresas con el objeto de dar soporte a los acuerdos vinculados con el pago de distintos gastos vinculados con uniformes, guardarropas, viáticos y gastos de viaje, lo cierto es que éste se encuentra fechado el cuatro de junio de dos mil quince respecto de gastos realizados durante el ejercicio dos mil once.
151. En este orden de ideas, no se deja de advertir que la empresa quejosa ante la autoridad fiscalizadora pretendió aclarar algunas de estas inconsistencias vinculadas con tópicos inherentes a quién debía cubrir los gastos derivados de los servicios proporcionados a la empresa \*\*\*; sin embargo, estas aclaraciones no tienen en alcance de desvirtuar la conclusión general consistente en el rechazo de la deducción, menos aun bajo la idea de un “error humano” pues con las aclaraciones que formuló con la idea de aclarar las observaciones formuladas durante el procedimiento de fiscalización, daría un sentido diverso al contrato de prestación de servicios que celebraron ambas empresas, pues puntualizó que \*\*\* asumió la obligación de cubrir los gastos que amparan la factura \*\*\*.
152. Por lo que, se sigue, existen inconsistencias en torno a los propios términos de las cláusulas del contrato de prestación de servicios cuya prevalencia para acreditar la deducibilidad de las erogaciones pretende la empresa \*\*\*
153. A mayor abundamiento, si como la quejosa lo reconoce no cuenta con empleados, es claro que se sigue la imposibilidad de solicitar la deducibilidad

## AMPARO DIRECTO 29/2020

de los gastos realizados por conceptos estrechamente vinculados con el capital humano; es decir, del contrato que \*\*\* celebró con la persona moral \*\*\*, claramente se desprende que los recursos humanos los proporcionaría esta última y que todas las obligaciones patronales derivadas serían responsabilidad de ella y no de \*\*\*, como se establece en la cláusula décima en la que expresamente se reconoce que dicho personal no tendrá *“relación contractual alguna ya sea de carácter **laboral**, civil, mercantil, de **seguridad social**, **fiscal** o de cualquier otra naturaleza”*.

154. Consecuentemente, se considera acertada la conclusión de la responsable en el sentido de rechazar la deducibilidad de las erogaciones en virtud de que éstas, de conformidad con las disposiciones legales a que se ha hecho referencia, tienen su origen en una relación laboral, sea bajo la hipótesis de prestación de servicios subordinados o bien por las prestaciones de servicios profesionales. Punto de partida que, como ya se relató, no se satisface puesto que el capital humano involucrado estableció su relación laboral con la diversa empresa \*\*\*, S.A. de C.V.

155. Finalmente, otro aspecto que justifica la no deducibilidad de los gastos efectuados por la empresa quejosa radica en que la factura \*\*\*, se emitió en el ejercicio fiscal dos mil quince, en el mes de junio de esa anualidad y, por tanto, no satisface el requisito temporal a que se refiere la fracción XIX del artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

*“**Artículo 31.** Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes:*

...

***XIX.** Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley. Tratándose únicamente de la documentación comprobatoria a que se refiere el primer párrafo de la fracción III de este artículo, **ésta se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración.** Respecto de la documentación comprobatoria de las retenciones y de los pagos a que se refieren las fracciones V y VII de este artículo, respectivamente, los mismos se realicen en los plazos que al efecto establecen las disposiciones fiscales, y la documentación comprobatoria se obtenga en dicha fecha. Tratándose de las*

## AMPARO DIRECTO 29/2020

*declaraciones informativas a que se refiere el artículo 86 de esta Ley, éstas se deberán presentar en los plazos que al efecto establece dicho artículo y contar a partir de esa fecha con la documentación comprobatoria correspondiente. Además, la fecha de expedición de la documentación comprobatoria de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción...”*

156. Por otra parte, el análisis que emprendió de la figura del régimen de subcontratación laboral a que se refiere el artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo, no resulta aplicable al caso, ya que, como la afirma la parte quejosa, dicha disposición legal fue adicionada a esa legislación con posterioridad al ejercicio fiscal materia de la litis, esto es, el dos mil once.
157. En efecto, mediante publicación realizada en el Diario Oficial de la Federación el treinta de noviembre de dos mil doce, con vigencia al día siguiente, se adicionaron, entre otros, los apartados A, B, C y D, al artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo que se referían al régimen de subcontratación como aquel por medio del cual un patrón denominado contratista ejecuta obras o presta servicios con sus trabajadores bajo su dependencia, a favor de un contratante, persona física o moral, la cual fija las tareas del contratista y lo supervisa en el desarrollo de los servicios o la ejecución de las obras contratada.
158. Sin embargo, al tratarse de una reforma que cobró vigencia en fecha posterior al ejercicio fiscal dos mil once, materia de estudio, se sigue la inconsistencia de sustentar el sentido de una decisión jurisdiccional con base en disposiciones normativas que no habían surgido a la vida jurídica.
159. Consecuentemente, lo procedente es calificar como **fundados pero insuficientes** los conceptos de violación que la parte quejosa expuso en esta parte de su demanda de amparo. La insuficiencia radica precisamente en que, aun soslayando la aplicación del régimen de subcontratación, los argumentos expuestos por esta Sala Constitucional a lo largo del presente apartado ponen en evidencia las inconsistencias en que incurrió la persona moral hoy quejosa y que imposibilitan la deducibilidad de los gastos que pretendió.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

160. Estas consideraciones [no] son [obligatorias/vinculantes] al haberse aprobado por [incluir resultado de la votación].

**VII.3. ¿Fue correcto que la autoridad fiscalizadora rechazara la deducción que hizo valer la contribuyente respecto del Impuesto Sobre la Renta en el ejercicio fiscal 2011 por concepto de gastos de fabricación al advertir diferencias entre el costo de ventas fiscal, declarado como deducible y la revisión auxiliar contable?**

161. Procede ahora el análisis del segundo concepto de violación que formuló la quejosa y que se relaciona con el rechazo de la deducción por concepto de gastos de fabricación por la cantidad de \$\*\*\*

162. Al respecto, la autoridad responsable concluyó que en el tópico que se analiza lo procedente era revisar si las determinaciones, tanto originalmente recurrida en fase administrativa como la impugnada se encuentran debidamente fundadas y motivadas en torno al rechazo de la deducibilidad previamente identificada.

163. Advirtió que de conformidad con los planteamientos que en su momento hizo valer la empresa contribuyente fiscalizada era necesario verificar si la reversión (cancelación) de una provisión hace procedente su deducción para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

164. Definido ello, como consecuencia, establecer si la diferencia que se obtuvo por concepto de gastos de fabricación corresponde a la cancelación de una provisión.

165. Para tales efectos se partió de la base de que al realizar la conciliación entre el costo de venta fiscal y las auxiliares contables se advirtieron diferencia conforme a lo siguiente:

CUENTA	CONCEPTO	COSTO DE VENTAS FISCAL	AUXILIAR CONTABLE	DIFERENCIA
***	Costo de equipos ***	***	***	***
***	Costo de larga distancia/celulares	***	***	***
***	Costo de interconexión ***	***	***	***
***	Costo *** intercompañías	***	***	***

## AMPARO DIRECTO 29/2020

	COSTO DE VENTAS DEDUCIBLE FISCALMENTE	***	***	***
--	---------------------------------------	-----	-----	-----

166. La diferencia detectada se conformó de la siguiente forma:

CUENTA	GASTOS DE FABRICACIÓN	IMPORTE
***	Costo de equipos ***	***
***	Costo de larga distancia/celulares	***
***	Costo de interconexión ***	***
***	Costo *** intercompañías	***
	<b>SUMA</b>	***

167. Incluso, debe destacarse la autoridad fiscalizadora señaló que la contribuyente llevó a cabo una deducción que por la cantidad antes precisada y que ello se desprende de la declaración anual complementaria de dos de julio de dos mil doce ya que, en el rubro identificado como “Gastos indirectos de fabricación” asentó la cantidad de \$\*\*\*

168. Por ende, a decir de la fiscalizadora es incorrecto que la contribuyente pretenda simplemente indicar que esa diferencia fue por el ajuste realizado en provisiones pero que en realidad no se generó efecto fiscal alguno.

169. Así conforme a lo anterior y después de analizar la documentación que la propia empresa quejosa exhibió ante el requerimiento que le formuló la autoridad fiscalizadora, ésta concluyó que no proporcionó la documentación comprobatoria que acreditara (estados de cuenta bancarios, facturas, o aquellos en los que se aprecie el pago o bien, donde se aprecie que un tercero lo hubiere realizado) que cumple con los requisitos fiscales para su deducibilidad de conformidad con los artículos 31, párrafo primero, fracciones I y II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta con concordancia con los numerales 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.

170. Aunado a ello, ante esa omisión, no fue posible someter a análisis si las deducciones formuladas resultan estrictamente indispensables por estar directamente relacionadas con los fines de la empresa.

171. Incluso, se dijo, tampoco se obtuvo certeza de que las diferencias antes identificadas estuvieran amparadas con documentación comprobatoria que



## AMPARO DIRECTO 29/2020

reuniera los requisitos de las disposiciones fiscales aplicables como lo es, por ejemplo: que los pagos por montos que excedieron de dos mil pesos se efectuaran a través de cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de monederos electrónicos que al efecto haya autorizado el Servicio de Administración Tributaria.

172. Además, aludió a la revisión que efectuó la autoridad hacendaria a las manifestaciones y documentos que la contribuyente exhibió como el papel de trabajo denominado “Muestras de facturas por compras”, así como comprobantes individuales de pago, una hoja de un estado de cuenta bancario de Banco Azteca y otro papel de trabajo identificado como “4.2”. Asimismo, una factura expedida en dólares sin que se proporcionara la información complementaria como lo es el tipo de cambio y el auxiliar contable para corroborar, precisamente, los registros de compras respectivos vinculadas con el rubro de equipos \*\*\*.

173. No soslayó los señalamientos de la empresa fiscalizada respecto de que los conceptos relacionados con la deducción por concepto de gastos de fabricación correspondían a cancelación de provisiones; sin embargo, la conclusión en este sentido fue que dicha discrepancia de ninguna manera podía calificarse como cancelación de provisiones y que, además, la única cancelación de provisión registrada fue considerada como una deducción fiscal no contable.

174. Para sustentar el sentido de su decisión, la responsable analizó el concepto de “provisión” en los términos en que lo ha definido el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, Asociación Civil, que han emitido las Normas de Información Financiera como una pauta que siguen los peritos en materia de contabilidad para la emisión de sus experticiales y cuyos parámetros son aceptados de manera amplia y generalizada por los usuarios de la información financiera.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

175. Bajo ese contexto, destacó que del contenido de la Norma de Información Financiera C-9 provisiones, contingencias y compromisos, vigente durante el ejercicio fiscal dos mil once, en su capítulo 30 se define la provisión como el pasivo cuya cuantía y/o fecha de liquidación son inciertas.
176. Por “pasivo” la obligación presente de una entidad, identificada, cuantificada en términos monetarios, que representa una probable disminución de recursos económicos y derivada de operaciones ocurridas en el pasado que han afectado económicamente a dicha entidad.
177. Luego, la responsable procedió al análisis de los capítulos 40, 42 (valuación inicial de las provisiones), 43 (valuación posterior de las provisiones), 50 (en el que se alude a que las provisiones deben presentarse por separado del resto de los pasivos; y, 60 que dispone las normas de revelación que consiste en que para cada tipo de provisión relevante, la entidad debe revelar en notas a los estados financieros los cambios entre el saldo inicial y el final del periodo, aunado a que conforme a esas NIF’s se deberán incluir una serie de anotaciones en los estados financieros.
178. Con base en el análisis que emprendió la responsable de esas Normas de Información Financiera, concluyó que al tratarse de reversiones (cancelaciones) de las provisiones, toda vez que están comprendidas en los cambios en las estimaciones contables, se tiene que afectan directamente idéntico concepto o rubro de los estados financieros que lo originó, por lo que deben revelarse en las notas a los estados financieros del periodo en que se efectúa la reversión, una explicación de su naturaleza, su efecto en el balance general y en el resultado neto o integral del periodo o en el cambio neto en el patrimonio y los efectos que pudieran presentarse en periodos futuros.
179. Dicho lo anterior, la responsable aludió al contenido de los artículos 32, fracción VIII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y 51 del Reglamento de esa Ley.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

180. Con base en ello, emitió una primera conclusión en el sentido de que las provisiones únicamente serán deducibles en materia del Impuesto Sobre la Renta únicamente cuando estén relacionadas con las gratificaciones a los trabajadores correspondientes al ejercicio fiscal; y no serán ingresos del ejercicio las cancelaciones de reservas con crédito a resultados, cuya creación e incremento se hubiera considerado no deducible.
181. Posteriormente, el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa procedió a analizar si el monto debatido, esto es, la cantidad de \*\*\* por concepto de gastos de fabricación corresponde a la cancelación de una provisión para lo que se apoyó en el contenido del artículo 31, fracción I y III, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta con el objeto de establecer si la documentación comprobatoria reúne los requisitos fiscales para su deducibilidad y, además, que el gasto se trata de aquellos que resultan estrictamente indispensable.
182. Para tales efectos y en virtud de que la empresa quejosa aseveró que al tratarse de discrepancias advertidas que provienen de asientos contables al tratarse de cancelaciones de provisiones se carece de documentación comprobatoria.
183. Por ende, con el objeto de analizar el planteamiento, la autoridad responsable procedió al análisis de la pericial en materia de contabilidad que desahogaron los peritos de las partes como un perito tercero en discordia.
184. Sin embargo, una vez que se efectuó un análisis comparativo de los posicionamientos que cada uno de ellos tuvo en torno a los planteamientos que les fueron formulados y en especial a determinadas preguntas que tenía por objeto conocer la definición y propósito de una provisión, la naturaleza financiera para el reconocimiento y reversión de las provisiones en contabilidad; si en torno a la creación, modificación o cancelación de provisiones existe documentación comprobatoria; el efecto fiscal sobre las diferencias observadas.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

185. Empero, destacó la responsable las experticiales desahogadas no conllevan que se cuestione a los peritos si las diferencias observadas por la autoridad fiscalizadora corresponden a la reversión de provisiones y en su caso, al tratamiento que se le dio a dicha cancelación. Aunado a ello, consideró, la prueba pericial contable debe referirse a la técnica que sistemática y estructuralmente produce información cuantitativa expresada en unidades monetarias, sobre situaciones económicas identificables y cuantificables que realiza una entidad, lo que se logra a través de procesos de captación de operaciones que midan, clasifiquen, registren y resuman con claridad, tales aseveraciones a fin de producir información.
186. Bajo esta línea argumentativa, el Pleno responsable arribó a la conclusión de que la prueba pericial en materia de contabilidad no constituye el medio de prueba idóneo para acreditar o sustentar el alcance de una norma jurídica, pues ello no atiende a técnicas contables y, por tanto, indicó, las respuestas de los peritos resultarían inatendibles.
187. Además, por lo que hace a otras pruebas, vinculadas con los registros, modificación o cancelación de provisiones en los registros contables de la empresa en el ejercicio fiscal dos mil once, al advertir que las respuestas que otorgaron los expertos que sustentaron cada una de esas opiniones, concluyó, no era dable otorgar valor probatorio a ninguno de ellos derivado, precisamente, de la discrepancia de sus contenidos.
188. De igual forma, advirtió otras imprecisiones en el contenido de las periciales, especialmente la del perito tercero en discordia.
189. Incluso, reconoció, que si bien cuando los peritos procedieron a dar contestación a una de las preguntas formuladas relativa al cuestionamiento en torno a cuál era la base contable que \*\*\* aplicó sobre las provisiones registradas en el ejercicio fiscal dos mil once, tuvieron coincidencias respecto de que las creaciones, modificaciones y cancelaciones de provisiones para la determinación del Impuesto Sobre la Renta

## AMPARO DIRECTO 29/2020

correspondiente al ejercicio fiscal dos mil once, influyó de tal manera que el saldo de las cuentas de gastos \*\*\* “costo de equipos \*\*\*”, \*\*\* “costo de larga distancia/celular”, \*\*\* “costo de interconexión \*\*\*” y \*\*\* “costo \*\*\* intercompañías”, se incrementó, lo cierto es que esa conclusión constituiría un indicio para estimar que las diferencias detectadas por la autoridad fiscalizadora corresponden a la cancelación de provisiones; sin embargo, concluyó, no debe perderse de vista que la materia de la pretensión de la contribuyente es acreditar que esas diferencias se trataban exclusivamente de cancelaciones de provisiones.

190. Y que incluso, bajo ese escenario, se pierde de vista dichas cancelaciones no son deducibles de conformidad con la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

191. Todo lo anterior llevó a la autoridad responsable a concluir que la contribuyente, hoy quejosa, no ofreció prueba idónea para desvirtuar la determinación de las autoridades fiscalizadoras. Incluso, emitió pronunciamiento en torno a algunas pruebas que la hoy impetrante ofreció bajo el concepto de pruebas adicionales, pero dijo éstas fueron extemporáneas y tampoco reúnen los requisitos para clasificarse como supervenientes.

192. En conclusión, el Pleno de la Sala Superior dijo que respecto de la diferencia observada y determinada en cantidad de \*\*\* por el concepto de gastos de fabricación no se acreditó que corresponda a cancelaciones de provisiones, aunado a que la cancelación de provisiones no está catalogada como una deducción para efectos del Impuesto Sobre la Renta y la contribuyente la calculó como tal, por ende, constituye una deducción en exceso que debe ser rechazada.

193. Al respecto, la parte quejosa en su segundo concepto de violación se mantuvo en su posicionamiento en el sentido de que la cantidad identificada constituye una provisión y como tal lo único que efectuó fueron ajustes a nivel de su contabilidad por lo que el efecto fiscal es neutro.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

194. En distintas ocasiones insistió en que en ningún momento esa cantidad previamente identificada la clasificó como un deducible que esté aplicando con el objeto de disminuir sus ingresos acumulables. Abundó en el sentido de que precisamente en ello radica que en su momento no haya proporcionado la documentación comprobatoria del supuesto deducible al que hizo referencia la autoridad fiscalizadora.
195. Todos estos aspectos, dijo, fueron soslayados por la Sala Superior responsable.
196. A más, en su opinión, la autoridad responsable se confunde al asegurar que la quejosa dedujo la cancelación de provisiones, por el contrario, argumentó que el rechazo de la deducción tuvo sustento en una diferencia observada por la autoridad entre lo declarado y el registro contable; diferencia que, insistió, deriva de la cancelación de provisiones. Y en este escenario, se carece de documentación comprobatoria con requisitos fiscales al no ser una deducción sino un registro contable.
197. Al respecto los señalamientos formulados por la empresa quejosa deben calificarse como **infundados**.
198. Se adopta esa conclusión en virtud de que las consideraciones que la impetrante expuso en su demanda de amparo se limitan a insistir y reiterar lo dicho ante las autoridades fiscalizadoras e incluso jurisdiccional.
199. Esto es, que la diferencia que se determinó entre los registros contables y la deducida se trata de una provisión y que, por tanto, la responsable incurrió en un error de apreciación en especial porque el efecto fiscal es neutro.
200. Sin embargo, el posicionamiento efectuado por la autora de la demanda de amparo soslaya la afirmación de que la discrepancia detectada entre lo registrado en los auxiliares contables y lo declarado y deducido no puede calificarse como una cancelación de provisiones; incluso, abundó, la única

## AMPARO DIRECTO 29/2020

cancelación de provisiones registrada fue considerada como una deducción fiscal no contable.

201. Aunado a ello, aun bajo la idea de que esa diferencia sea identificada como una provisión, esta Segunda Sala del Tribunal Constitucional considera que la contribuyente podría acreditar ese extremo; en principio, como ella lo destacó en reiteradas ocasiones en sus múltiples intervenciones a través de sus asientos contables pero además, al tratarse de una provisión se sigue que por su naturaleza debe tener una etiqueta o identificación (póliza) que permita a la empresa advertir que esos recursos serán destinados a determinado fin y, en su caso, en el momento en que dicho recurso se ejerció bien pudo exhibir la factura soporte del recurso; de no ser así, demostrar que los recursos aún permanecían en la empresa.
202. Inclusive, no debe soslayarse la importancia de esta figura de la contabilidad puesto que es comúnmente utilizada; es más, de ellas se han ocupado las Normas de Información Financiera (NIF's) en la C-9.
203. En ella, se puntualiza, que se trata de obligaciones que deben reconocerse en los estados financieros como pasivos porque representan obligaciones presentes y es probable que, para satisfacerlas, la empresa tenga que desprenderse de recursos económicos.
204. En ese contexto, la provisión es un pasivo que se encuentra íntimamente ligado a una obligación y ésta debe ser: presente; identificada; cuantificada en términos monetarios; representa una probable disminución de recursos económicos; y derivada de operaciones ocurridas en el pasado.
205. Como se observa, esta Sala Constitucional considera que en el caso de que, como lo afirma la quejosa, la diferencia a la que se ha hecho referencia en múltiples ocasiones constituya una provisión, se asevera, la persona moral contribuyente podría haber proporcionado elementos que le permitieran acreditar ese extremo y en el último caso, con base en ello, evidenciar los

## AMPARO DIRECTO 29/2020

movimientos contables con efecto fiscal neutro que tanto mencionó en su demanda de amparo.

206. Ahora bien, si como lo afirma se trata de una provisión porque de la revisión de la declaración complementaria de dos de julio de dos mil doce, se advierte que en la cédula de costos y ventas se precisaron los conceptos que lo integran y se identificó una cantidad global por la cantidad de \$\*\*\* que como ya se relató engloba la diferencia advertida respecto de los registros contables por la cantidad de \$\*\*\*

207. Aún más, en la cédula contable fiscal en la que se aprecia que en el rubro de ingresos acumulables se identificó la cantidad de \$\*\*\* y por concepto de deducciones autorizadas \$\*\*\* entre los que se encuentran los conceptos vinculados con los “gastos de fabricación”.

208. Aspectos sobre los que no se advierte consideración alguna por parte de la quejosa y que ponen en evidencia lo **infundado** de sus alegaciones por lo que, la determinación que por esta vía se controvierte, en el tópico en comento debe seguir rigiendo la situación jurídica ahí determinada.

209. Estas consideraciones [no] son [obligatorias/vinculantes] al haberse aprobado por [incluir resultado de la votación]

**VII.4. ¿Fue correcto que la autoridad fiscalizadora rechazara la deducción que hizo valer la contribuyente respecto del Impuesto Sobre la Renta en el ejercicio fiscal 2011 por concepto de anticipo de comisiones por servicios de comercialización prestados por \*\*\*, S.A. de C.V. respecto de los servicios de larga distancia e interconexión?**

210. Sobre este aspecto el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, concluyó las determinaciones emitidas en la fase administrativa como en la resolución impugnada están debidamente fundadas y motivadas respecto del rechazo de la deducción por concepto de anticipo a proveedores por la cantidad de \$\*\*\* puesto que tampoco se demostró que constituya un gasto estrictamente indispensable de



## AMPARO DIRECTO 29/2020

conformidad con el artículo 31, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

211. Aunado a lo anterior, puntualizó, la deducción debía formularse conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta previsto en los artículos 45-A, 45-B y 45-C, respecto del costo de lo vendido.

212. Para analizar el contenido de las consideraciones que la parte quejosa formuló en su tercer concepto de violación resulta importante tener presente el contenido de los artículos 31, fracciones I y XIX, 32, fracción XXVII, 45-A, 45-B y 45-C, todos ellos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que indican:

**“Artículo 31.** Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

*I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos: ...*

...

*XIX. Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley. Tratándose únicamente de la documentación comprobatoria a que se refiere el primer párrafo de la fracción III de este artículo, ésta se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración. Respecto de la documentación comprobatoria de las retenciones y de los pagos a que se refieren las fracciones V y VII de este artículo, respectivamente, los mismos se realicen en los plazos que al efecto establecen las disposiciones fiscales, y la documentación comprobatoria se obtenga en dicha fecha. Tratándose de las declaraciones informativas a que se refiere el artículo 86 de esta Ley, éstas se deberán presentar en los plazos que al efecto establece dicho artículo y contar a partir de esa fecha con la documentación comprobatoria correspondiente. Además, la fecha de expedición de la documentación comprobatoria de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.*

*Tratándose de anticipos por los gastos a que se refiere la fracción III del artículo 29 de esta Ley, éstos serán deducibles en el ejercicio en el que se efectúen, siempre que se reúnan los siguientes requisitos: se cuente con la documentación comprobatoria del anticipo en el mismo ejercicio en el que se pagó y con el comprobante que reúna los requisitos a que se refieren los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación que ampare la totalidad de la operación por la que se efectuó el anticipo, a más tardar el último día del ejercicio siguiente a aquél en que se dio el anticipo. La deducción del anticipo en el ejercicio en el que se pague será por el monto del mismo y, en el ejercicio en el que se reciba el bien o el servicio, la deducción será por la diferencia entre el valor total consignado en el comprobante*

## AMPARO DIRECTO 29/2020

*que reúna los requisitos referidos y el monto del anticipo. En todo caso para efectuar esta deducción, se deberán cumplir con los demás requisitos que establezcan las disposiciones fiscales.*

*Cuando los contribuyentes presenten las declaraciones informativas a que se refiere el artículo 86 de esta Ley a requerimiento de la autoridad fiscal, no se considerará incumplido el requisito a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, siempre que se presenten dichas declaraciones dentro de un plazo máximo de 60 días contados a partir de la fecha en la que se notifique el mismo...*

**“Artículo 32.** Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

...

**XXVII.** Los anticipos por las adquisiciones de las mercancías, materias primas, productos semiterminados y terminados o por los gastos relacionados directa o indirectamente con la producción o la prestación de servicios a que se refieren los artículos 45-B y 45-C de esta Ley. Dichos anticipos tampoco formarán parte del costo de lo vendido a que se refiere la fracción II del artículo 29 de esta Ley.

*Para los efectos de esta fracción, el monto total de las adquisiciones o de los gastos, se deducirán en los términos de la Sección III del Título II de esta Ley, siempre que se cuente con el comprobante que ampare la totalidad de la operación por la que se efectuó el anticipo, y éste reúna los requisitos a que se refieren los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.*

*Los conceptos no deducibles a que se refiere esta Ley, se deberán considerar en el ejercicio en el que se efectúe la erogación y no en aquel ejercicio en el que formen parte del costo de lo vendido...*

**“Artículo 45-A.** El costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados. En todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.

*En el caso de que el costo se determine aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, se deberán considerar para determinarlo la materia prima consumida, la mano de obra y los gastos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos, siempre que se cumpla con lo dispuesto por el Reglamento de esta ley”.*

**“Artículo 45-B.** Los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

*I. El importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, efectuados en el ejercicio.*

*II. Los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas”.*

## AMPARO DIRECTO 29/2020

*“Artículo 45-C. Los contribuyentes que realicen actividades distintas de las señaladas en el artículo 45-B de esta Ley, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:*

*I. Las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.*

*II. Las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.*

*III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.*

*IV. La deducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, calculada conforme a la Sección II, del Capítulo II, del Título II de esta Ley, siempre que se trate de bienes por los que no se optó por aplicar la deducción a que se refieren los artículos 220 y 221 de dicha Ley.*

*Cuando los conceptos a que se refieren las fracciones anteriores guarden una relación indirecta con la producción, los mismos formarán parte del costo en proporción a la importancia que tengan en dicha producción.*

*Para determinar el costo del ejercicio, se excluirá el correspondiente a la mercancía no enajenada en el mismo, así como el de la producción en proceso, al cierre del ejercicio de que se trate”.*

213. Al respecto la parte quejosa asevera que la autoridad responsable incurrió en una omisión puesto que soslayó que los recursos que amparan la erogación que se efectuó a nombre de la empresa \*\*\*, S.A. de C.V. constituye un anticipo de los servicios que la contribuyente quejosa recibió en el ejercicio fiscal siguiente, esto es, el dos mil doce.

214. Abundó la quejosa en el sentido de que, de seguir la lógica planteada en la resolución combatida, significaría que no se trata de un anticipo sino del pago de un bien o servicio. En este aspecto, la autora de la demanda pretende sustentar sus afirmaciones en el contenido de los artículos 2081, 2577 del Código Civil Federal y 293 del Código de Comercio y a partir de los elementos integrantes de esos ordenamientos, especialmente el de la voluntad del pago de anticipos, concluye que la determinación combatida es inconstitucional.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

215. Incluso, para robustecer esa decisión, la propia quejosa estima que en el caso particular no debe atenderse a las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que se refieren al costo de lo vendido ya que no puede aplicarse de manera genérica a toda clase de prestación de servicios puesto que no es factible determinar “el costo” tratándose de la prestación de servicios que no involucren la transmisión de bienes.
216. Tal como sucede en el caso particular puesto que el objeto de comercialización que \*\*\*, S.A. de C.V. prestó a la quejosa son los servicios de larga distancia e interconexión; por lo que la comercialización no incluye ni involucra la enajenación de bien alguno.
217. Ahora bien, se observa que respecto de la deducción en análisis la empresa \*\*\*, S.A de C.V., el diez de noviembre de dos mil once, emitió la factura con folio \*\*\* a favor de \*\*\*, S.A. de C.V. y en ella se observa que el concepto fue por “anticipo comisión por comercialización” y como ya se dijo, por la cantidad de \$\*\*\*.
218. Esta Segunda Sala estima que los conceptos de violación que formuló la quejosa respecto del tópico que ahora se analiza, son **inoperantes e infundados**.
219. La primera calificativa obedece a que de la revisión y estudio de las consideraciones que expuso en su tercer concepto de violación, no se pone en evidencia que haya combatido la totalidad de los argumentos que sustentan el sentido de la sentencia reclamada.
220. En efecto, cuando el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa analizó el rechazo de la deducibilidad materia de estudio en este apartado de la sentencia, concluyó como un primer aspecto que la deducción pretendida no cumple con el requisito a que se refiere la fracción I, del artículo 31, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en dos mil once.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

221. Lo anterior pues aun cuando la hoy quejosa tenía celebrado un contrato con la empresa \*\*\*, S.A. de C.V., con el fin de que esta última comercializara el servicio de larga distancia en interconexión con los clientes de \*\*\*, de la revisión de dicho instrumento jurídico y un convenio modificadorio en el que se pactó que el costo del servicio sería un 30% sobre el total de los ingresos percibidos e incluso con el reconocimiento que la quejosa efectuó en el recurso de revocación en el sentido de que el servicio por el cual pagó el anticipo se efectuaría en el ejercicio fiscal dos mil doce, distinto al que es materia de estudio, por lo que no se acreditó la obtención de un ingreso en el ejercicio fiscal sujeto a revisión y con ello, dijo, no se acredita su estricta indispensabilidad del anticipo.
222. Incluso, destacó, la empresa autora de la demanda que hoy se analiza, manifestó que su pretensión fue aportar liquidez a la empresa \*\*\*, S.A. de C.V., toda vez que ésta se encontraba sin fluidez. Aspecto este último, que robusteció la conclusión de la autoridad responsable en el sentido de que el pago realizado por la quejosa persiguió conceder un beneficio a la aludida empresa y no atendió al objeto social propio.
223. Esta última afirmación no fue combatida en la demanda de amparo y, por tanto, ante la deficiencia de sus planteamientos se sigue la consecuencia jurídica que es precisamente la de calificar como **inoperantes** los conceptos de violación por no controvertir eficazmente los argumentos que constituyen la base toral de la decisión jurisdiccional combatida.
224. Incluso, robusteció la responsable, tal manifestación de la hoy quejosa constituye un reconocimiento que hace prueba plena en su contra de conformidad con el artículo 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo para demostrar cual fue la real finalidad que se persiguió con el pago de ese anticipo.
225. Con base en ello, es de concluirse la quejosa no controvertió la decisión de la responsable al afirmar que la deducción formulada no satisfizo el requisito

## AMPARO DIRECTO 29/2020

de acreditar su estricta indispensabilidad y, por tanto, esos aspectos de la sentencia combatida deben permanecer intocados en sus términos. En ello radica la **inoperancia** de su impugnación.

226. El segundo tópico que abordó la responsable fue el atinente a definir si es posible aplicar el costo de lo vendido a servicios y no, como lo estima la autora de la demanda, únicamente a mercancías que posteriormente serán enajenadas.

227. En este aspecto, los conceptos de violación aducidos por la quejosa resultan **infundados**.

228. Esencialmente la contribuyente hoy solicitante de la protección de la Justicia de la Unión se centró en aseverar que el pago que realizó por concepto de anticipo comisión por comercialización no puede ubicarse como un costo de lo vendido toda vez que no es aplicable a servicios y como se puede apreciar la relación contractual que lo vinculó con \*\*\*, S.A. de C.V., se trató de la prestación de servicios de larga distancia e interconexión, es decir, la comercialización no involucra la enajenación de bienes.

229. Sin embargo, contrario a sus apreciaciones fue correcto que se rechazara la deducción que formuló por concepto de pago anticipado de servicios de comercialización.

230. En principio es criterio definido y reiterado por este Tribunal Constitucional que la regla general en la interpretación de deducciones vinculadas con el Impuesto Sobre la Renta debe ser de orden restrictivo.

231. Esto es, únicamente pueden realizarse las autorizadas expresamente y conforme a los requisitos o modalidades establecidas. Ahora bien, ello no se constituye como una barrera inquebrantable para emprender un juicio constitucional sobre tal decisión normativa, pues existen ciertas erogaciones cuya deducción debe reconocerse, ya no por un principio de política fiscal, sino en atención al derecho fundamental de proporcionalidad tributaria

## AMPARO DIRECTO 29/2020

previsto en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

232. Aunado a ello, también constituye un criterio definido por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que de la interpretación armónica y sistemática de los artículos 29, fracción II<sup>14</sup>, y 31, fracción IX, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como de la interpretación que este Tribunal Constitucional ha realizado al pronunciarse sobre el apego constitucional de los artículos 45-A a 45-I de ese ordenamiento legal a los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria, el costo de lo vendido como concepto deducible previsto en el artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta sí le es aplicable el requisito establecido en el artículo 31, fracción IX, del ese cuerpo normativo.

233. Al respecto, cobra aplicación la tesis 2a. LIV/2016 (10a.) que aparece en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 33, agosto de 2016, tomo II, página 1299, materia administrativa, décima época con registro digital 2012387, publicada bajo las siguientes consideraciones:

**“COSTO DE LO VENDIDO. EL SISTEMA POR EL QUE SE ESTABLECE ESE RÉGIMEN NO EXCLUYE LA APLICACIÓN DE LOS REQUISITOS PARA LAS DEDUCCIONES PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN 2008.** Los artículos 45-A a 45-I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que instituyen el sistema de costo de lo vendido, no establecen alguna previsión relativa a los requisitos que deben cumplir los contribuyentes para su deducción, pero ello no implica que sean inaplicables los señalados para las deducciones en el artículo 31, fracción IX, del mismo ordenamiento. Lo anterior, porque además de que los artículos 29, fracción II, y 31, fracción IX (Sección I del Capítulo II) así como los diversos 45-A a 45-I (Sección III del Capítulo II) de la citada ley se encuentran en el Título II (personas morales), la interpretación armónica y sistemática del mencionado conjunto normativo lleva a concluir que el específico sistema del costo de lo vendido, al ser un concepto deducible, no tendría por qué prever algún requisito para su deducción y los requisitos para ello, en la medida en que el legislador quiso que ese sistema en especial se adecuara a las reglas previstas para las deducciones en general”.

---

<sup>14</sup> “Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

[...]

II. El costo de lo vendido...”

## AMPARO DIRECTO 29/2020

234. Por lo que también es incorrecta la afirmación de la quejosa respecto de que, al tratarse de un servicio, el que presta la empresa \*\*\*, S.A. de C.V., se sigue la imposibilidad de estimar que debe aplicarse el costo de lo vendido, pues solamente cobra aplicación para los casos de enajenación de bienes.
235. Conforme al marco jurídico anteriormente reproducido y bajo la óptica de que la interpretación en materia de deducibles vinculados con el Impuesto Sobre la Renta, se sigue que fue correcta la determinación de la Sala Superior responsable al validar la decisión de rechazar la deducción por la cantidad de \$\*\*\*.
236. Lo anterior, pues conforme a la fracción XXVII de ese ordenamiento legal, los anticipos por los gastos relacionados directamente con la prestación de servicios a que se refieren los artículos 45-B y 45-C de esta Ley, no pueden considerarse deducibles.
237. Es decir, como lo estableció la responsable, la contribuyente debió atenerse al costo de lo vendido en términos del artículo 45-C antes referido ya que se trata de una persona moral que realiza actividades distintas a las señaladas en el artículo 45-B por lo que únicamente consideraran dentro del costo, entre otros, los gastos netos de descuento, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.
238. Incluso, para robustecer esa conclusión cobra aplicación la Norma de Información Financiera C-4 inventarios que, en su párrafo 44.5.1, indica:

*“Los inventarios de prestadores de servicios deben valuarse a sus costos de producción, los cuales consisten principalmente en mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado con la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y gastos indirectos relacionados con el servicio. La mano de obra y otros costos correspondientes al personal de ventas y de administración no deben incluirse en los inventarios de prestadores de servicios **y deben reconocerse como gastos en el periodo en que se incurren**. Los costos de estos inventarios no deben incluir márgenes de utilidad ni gastos indirectos no atribuibles a los servicios que normalmente los prestadores de éstos consideran en los precios que cobran a sus clientes”.*



## AMPARO DIRECTO 29/2020

239. De lo anterior, se sigue que con acierto la autoridad responsable validó la legalidad de las resoluciones combatidas pues conforme a lo expuesto las erogaciones en estudio debieron reconocerse como gastos en el periodo en que se incurren.

240. Es decir, en el particular dicha deducción, en su caso, debió aplicarse para el ejercicio fiscal dos mil doce.

241. Máxime que, en términos del artículo 29, fracción III, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta serán deducibles en el ejercicio en que se efectúen y, además, el comprobante que se emita al respecto debe reunir los requisitos legales aplicables y emitirse, por la totalidad de la operación, a más tardar el último día del ejercicio siguiente a aquél en que se dio el anticipo.

242. Finalmente, debe indicarse, contrario a las apreciaciones de la impetrante, el costo de lo vendido no opera en función de las mercancías y por eso, a decir de la disconforme, concluye que no puede trasladarse respecto de servicios; para el costo de lo vendido la acción de enajenar es la realmente relevante pues a partir de ello se generan una serie de consecuencias como lo es precisamente el momento en que se debe efectuar el pago.

243. Por ende, las premisas sobre las que plantea la parte quejosa sus argumentos de disenso son inexactas y, por tanto, deben calificarse como **inoperantes e infundadas**.

244. Estas consideraciones [no] son [obligatorias/vinculantes] al haberse aprobado por [incluir resultado de la votación].

**VII.5. ¿Fue correcto que la autoridad fiscalizadora rechazara la deducción que hizo valer la contribuyente respecto del Impuesto Sobre la Renta en el ejercicio fiscal 2011 por concepto de pérdidas por cuentas incobrables?**

245. Por lo que hace al tópico en comento es de señalarse que la parte quejosa hizo deducible un monto que asciende a la cantidad de \$\*\*\* por concepto de

## AMPARO DIRECTO 29/2020

pérdida por créditos de cuentas incobrables con motivo de que la empresa \*\*\* entró en concurso mercantil.

246. Al respecto la autoridad responsable aseveró que el rechazo de la deducción atendió a que la empresa requerida no proporcionó los medios de prueba para acreditar la existencia a su favor de cuentas por cobrar a cargo de \*\*\*; además, que dentro del objeto social de la empresa que promovió el presente juicio de amparo, no se encuentra la de pagar deudas por cuenta de terceros; y, finalmente, que las erogaciones por concepto de quita no se tradujeron en la obtención de ingresos ni obtuvieron relación con la consecución de su objeto social en el ejercicio fiscal revisado.

247. En este caso, los artículos 29, fracción VI, y 31, fracción XVI, inciso c), ambos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establecen los supuestos de procedencia de las deducciones con motivo de las pérdidas por créditos incobrables; lo que hacen en los siguientes términos:

*“Artículo 129. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:*

...

*VI. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere el primer párrafo de la fracción II de este artículo...”*

*“Artículo 31. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:*

...

*XVI. En el caso de pérdidas por créditos incobrables, éstas se consideren realizadas en el mes en el que se consuma el plazo de prescripción, que corresponda, o antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.*

*Para los efectos de este artículo, se considera que existe notoria imposibilidad práctica de cobro, entre otros, en los siguientes casos:*

*a) Tratándose de créditos cuya suerte principal al día de su vencimiento no exceda de treinta mil unidades de inversión, cuando en el plazo de un año contado a partir de que incurra en mora, no se hubiera logrado su cobro. En este caso, se considerarán incobrables en el mes en que se cumpla un año de haber incurrido en mora...”*

## AMPARO DIRECTO 29/2020

248. De idéntica forma a como se ha establecido en los apartados anteriores, al tratarse de una deducción por parte de una persona moral, el primer elemento que la autoridad responsable analizó es que de conformidad con el artículo 31, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la deducción sea estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente.
249. Sin embargo, la parte quejosa en su cuarto concepto de violación considera que es incorrecta la anterior determinación pues en el caso al tratarse de una pérdida por un crédito incobrable se actualiza la diversa hipótesis prevista en la fracción XVI del artículo 31 antes referido.
250. Es decir, el abordaje no debe realizarse a partir de establecer si el concepto cuya deducibilidad fue rechazada no fue un gasto ni una erogación sino, insiste, la pérdida por un crédito incobrable.
251. Al respecto, esta Sala Constitucional estima que los conceptos de violación formulados por la parte quejosa son **infundados** ya que no desvirtúan las consideraciones de la responsable.
252. La Sala Superior estableció que es necesario demostrar que la erogación inicialmente realizada fuera estrictamente indispensable para las actividades del contribuyente; lo anterior, bajo la sencilla lógica que al tratarse de una Sociedad Anónima de Capital Variable se entiende su finalidad lucrativa y, por tanto, el gasto realizado tiene como objetivo reportarle un débito al contribuyente y de actualizarse este último escenario generaría riqueza con las consecuencias fiscales que conlleva.
253. Empero, como se mencionó la quejosa simplemente se ubicó en una posición opuesta bajo la idea de que no es procedente analizar la estricta indispensabilidad del gasto, toda vez que se trató de una pérdida.
254. Esa manera de exponer sus argumentos con el objeto de controvertir la decisión jurisdiccional combatida, incluso, soslaya lo expuesto por la

## AMPARO DIRECTO 29/2020

autoridad responsable al aseverar que su decisión encuentra respaldo en dos criterios emitidos, respectivamente por la Primera y Segunda Sala de este Tribunal Constitucional.

255. Definido lo anterior, lo procedente ahora es verificar la legalidad de la decisión asumida por la responsable al considerar que los convenios celebrados entre \*\*\*, S.A. de C.V. y \*\*\*, S.A. de C.V. por medio del cual le cede distintas cuentas por pagar a otras personas morales, representan cuentas por cobrar a favor de la hoy quejosa.
256. Fueron tres los convenios, todos fechados el uno de septiembre de dos mil diez, por lo que \*\*\*, S.A. de C.V. cedió cuentas por pagar a \*\*\*, S.A. de C.V., a saber: **1)** \*\*\* por la cantidad de \$\*\*\*; **2)** a \*\*\*, S.A. de C.V. por la cantidad de \$\*\*\*y, **3)**\*\*\* por la cantidad de \$\*\*\*.
257. Luego, una de las primeras precisiones que efectuó la autoridad responsable fue señalar que por notoria imposibilidad práctica de cobro se debe entender cuando se compruebe que el deudor ha sido declarado en quiebra o concurso, para lo cual deberá existir sentencia que declare concluida la quiebra por pago concursal o por falta de activos.
258. Aunado a ello, se identificó que la deducción rechazada por el importe de \$\*\*\* se encuadró por concepto de cuentas incobrables originadas por la quita otorgada por la hoy quejosa a \*\*\*, S.A. de C.V. en el ejercicio fiscal dos mil once como consecuencia del procedimiento de concurso mercantil 727/2010 del índice del Juzgado Noveno de Distrito en Materia Civil en el otrora Distrito Federal.
259. Para determinar la procedencia o el rechazo de la deducción, la responsable analizó lo que debe entenderse por cuentas por cobrar que le permitirá conocer el concepto de créditos incobrables a que se refieren las disposiciones normativas antes referidas.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

260. Ahora bien, del análisis que emprendió la responsable concluyó que los convenios antes identificados sí constituyen cuentas por cobrar que deben reconocerse como tal en los estados financieros de la actora, de conformidad con la NIF C-3 al consignar una asunción onerosa de deuda con derecho de cobro. Asimismo, se puntualizó que la sociedad cedente otorgaría a \*\*\* como contraprestación de la operación, la cantidad equivalente al cero punto cinco por ciento del monto total de la cesión de derechos como contraprestación.
261. Bajo esta idea de la obtención de un lucro, concluyó, se demostraría el elemento de estricta indispensabilidad para la persona moral quejosa al ser acorde con su finalidad, que es precisamente la obtención de un lucro.
262. Sin embargo, la estricta indispensabilidad de una erogación para los fines de la actividad de la sociedad contribuyente dijo, no solo se mide en atención a que se dirijan a la realización del objeto social sino también en función de la racionalidad del gasto, lo cual no debe implicar correr riesgos innecesarios.
263. Dicho lo anterior, analizó el contenido de la ejecutoria emitida por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 128/2004-SS y las determinaciones emitidas en el expediente de concurso mercantil 727/2010-A con base en lo que, concluyó, \*\*\* asumió un riesgo innecesario producto de una actitud negligente y descuidada de sus negocios por lo que la pérdida que tuvo como producto de su inversión no debe considerarse como estrictamente indispensable para efectos de su deducibilidad.
264. Asimismo, de la jurisprudencia referida destacó que esta Sala Constitucional dijo que los particulares deben asumir plena responsabilidad de los actos que resulten como producto de la inobservancia negligente de las obligaciones derivadas de la ley de la materia, por lo que dicha conducta culposa no puede justificar una deducción para efectos del impuesto sobre la renta; así, dicha ejecutoria sustenta el principio general de derecho que reza: nadie puede beneficiarse de su propia negligencia o dolo.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

265. Ahora bien, se destacó, la pretensión de la quejosa radicó en que las antes identificadas cuentas por cobrar surtieran efectos jurídicos a partir del uno de septiembre de dos mil diez en que supuestamente se atribuyó su suscripción; sin embargo, tres meses después acudió junto con \*\*\*, S.A. de C.V. a solicitar el inicio del concurso mercantil con el plan de reestructura previo 727/2010-A; además, de los antecedentes procesales, concluyó, en opinión de la responsable era claro que la empresa \*\*\* tenía conocimiento del incumplimiento generalizado en que se encontraba \*\*\* y no obstante ello, decidió asumir un riesgo innecesario, por lo que no puede concluirse, como ahora lo pretende, que las erogaciones que realizó eran estrictamente indispensables para las actividades de la quejosa.
266. Incluso, respecto de las manifestaciones de la hoy quejosa quien cuestionó que los convenios sean de fecha cierta, esto es, se dijo fueron firmados el uno de septiembre de dos mil diez; sin embargo, conforme a las constancias procesales la Sala Superior responsable arribó al convencimiento de que los convenios adquirieron fecha cierta hasta el veintinueve de julio de dos mil dieciséis en que fueron pasados ante la fe del Notario Público número 217 de la Ciudad de México.
267. Con todo ese sustento la responsable finalizó con la afirmación de que los referidos convenios acreditan la existencia de una cuenta por cobrar, pero lo cierto es que no se demostró que esa cuenta corresponda al ejercicio fiscal dos mil once.
268. De igual forma, con las resoluciones emitidas el veinticuatro de diciembre de dos mil diez y uno de abril de dos mil once no se acredita la existencia de las cuentas por cobrar y la incobrabilidad de los créditos que pretendió deducir la empresa \*\*\*. Por tanto, fue acertada la determinación de rechazar la deducción que formuló al rendir su declaración de dos mil once.
269. Ahora bien, continuando con el análisis de los argumentos que la quejosa expone contra esta parte de la sentencia es de señalarse que los integrantes

## AMPARO DIRECTO 29/2020

de esta Sala Constitucional estiman **infundado** el señalamiento de la quejosa en torno a que la fecha en que se suscribieron los convenios de uno de septiembre de dos mil diez y considera que ello constituye un elemento ajeno a la litis que introdujo la responsable.

270. Sin embargo, contrario a sus señalamientos y como lo concluyó el Pleno de la Sala Superior, tal determinación obedece a la necesidad de brindar certeza jurídica a terceros en torno al contenido de los documentos en que se hizo constar el acuerdo celebrado entre \*\*\* y \*\*\*.

271. Al respecto es oportuno señalar que esta Segunda Sala resolvió la contradicción de tesis 203/2019 en sesión correspondiente al veintitrés de octubre de dos mil diecinueve por unanimidad de cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Yasmín Esquivel Mossa (ponente) y Presidente Javier Laynez Potisek.

272. De dicha resolución surgió la jurisprudencia que indica:

**“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”.*

273. En esa determinación se estableció que la finalidad perseguida por la ley y por la jurisprudencia de este Alto Tribunal, al exigir fecha cierta en los documentos privados, para el surtimiento de efectos frente a terceros, consiste en impedir el logro de propósitos fraudulentos, que se pudieran pretender con la elaboración de instrumentos con fecha falsa, antedatada,

## AMPARO DIRECTO 29/2020

para afectar la validez o eficacia de ciertos actos jurídicos. El medio para lograr este fin consiste en otorgar efectos jurídicos a un documento a partir de que ocurra algún hecho natural o ciertos actos jurídicos de fecha fácilmente comprobable.

274. Así, un documento privado puede considerarse de fecha cierta cuando: se incorpore o se inscriba en un Registro Público de la Propiedad y de Comercio; desde la fecha en que el documento se presente ante un funcionario público por razón de su oficio; y, a partir de la muerte de cualquiera de los firmantes.

275. Se dijo que la relevancia radica en establecer el día en que fue realizado el acuerdo de voluntades entre las partes; de no ser así, no podrá determinarse la fecha cierta, y por ende, las condiciones de eficacia de un documento privado respecto de terceros que no tuvieron intervención en el acto jurídico, lo cual adquiere importancia cuando se plasma en dicho acto la transmisión de obligaciones entre personas del derecho privado; por tanto, el cumplimiento de alguna de las hipótesis tiene como finalidad otorgar eficacia probatoria a la fecha que consta en dicho instrumento y, con ello, certeza jurídica para evitar actos fraudulentos o dolosos en perjuicio de terceras personas.

276. Determinación que es consonante con el contenido del artículo 2034, fracción III, del Código Civil Federal<sup>15</sup>. Así, se puntualizó, el contenido de los documentos privados debe ser de fecha cierta, puesto que los actos jurídicos que se consignan en el documento son elaborados únicamente por las partes que intervienen en él, y por ello, no pueden dar certidumbre de la fecha que consta en él, para ello requieren precisamente de fecha cierta, con independencia de que la legislación secundaria, en lo general, no exija para

---

<sup>15</sup> “Artículo 2034. La cesión de créditos que no sean a la orden o al portador, no produce efectos contra tercero, sino desde que su fecha deba tenerse por cierta, conforme a las reglas siguientes:

(...)

III. Si se trata de un documento privado, desde el día en que se incorpore o inscriba en un Registro Público; desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaren, o desde la fecha en que se entregue a un funcionario público por razón de su oficio.”



## AMPARO DIRECTO 29/2020

la seguridad jurídica que el acto contenido en un documento privado se celebre o ratifique ante un tercero fidedigno por su fe pública para dar certeza.

277. Además, respecto de lo manifestado por la parte quejosa es de señalarse que el hecho de que en materia fiscal la ley no exija expresamente la actualización de cualquiera de las hipótesis antes mencionadas, no quiere decir que tales documentos adquieran autenticidad y eficacia probatoria frente a terceros, pues ello significaría conferirles valor probatorio pleno, siendo que su naturaleza es de un documento privado, en el que únicamente intervienen las partes que lo suscriben, por lo que puede contener una fecha posterior o anterior a la verdadera, en perjuicio de terceros.

278. En este orden de ideas, es de señalarse que la circunstancia que hace valer la impetrante en el sentido de que durante el procedimiento de fiscalización o ante la Sala responsable no se haya debatido el punto en comento, no significa que esa condición deba prevalecer en sus términos, mucho menos en detrimento de la seguridad jurídica.

279. Además, en materia fiscal, cuando se trata del ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad, derivado de visitas domiciliarias a fin de verificar el cumplimiento de las diversas obligaciones fiscales de un contribuyente, la documentación comprobatoria de la contabilidad que debe llevar, o la que los contribuyentes se encuentran obligados a conservar, debe cumplir con el requisito de fecha cierta.

280. Incluso, de la revisión de los artículos 28 y 30 del Código Fiscal de la Federación y 33 de su Reglamento se obtiene que las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán poseer o llevar algunos de los siguientes documentos:

*“Libros, registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta bancarios, controles de inventarios y métodos de valuación, la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus*

## AMPARO DIRECTO 29/2020

*ingresos y deducciones, las actas en las que se haga constar el aumento o la disminución del capital social, las constancias que emitan o reciban las personas morales en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta al distribuir dividendos o utilidades, las declaraciones anuales, informativas y de pagos provisionales, mensuales, bimestrales, trimestrales o definitivos, los títulos de crédito en los que sea parte el contribuyente, la documentación relacionada con la contratación de personas físicas que presten servicios personales subordinados, la relativa a su inscripción y registro o avisos realizados en materia de seguridad social y sus aportaciones, la documentación relativa a importaciones y exportaciones en materia aduanera o comercio exterior, entre otros”.*

281. En los libros o registros contables respectivos, se debe identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con los folios asignados a los comprobantes fiscales o con la documentación comprobatoria correspondiente, de tal forma que pueda precisarse la fecha de adquisición del bien o de la realización de la operación, acto o actividad, su descripción o concepto, la cantidad o unidad de medida en su caso, la forma de pago de la operación, especificando si fue de contado, a crédito, a plazos o en parcialidades, y el medio de pago o de extinción de dicha obligación, según corresponda.
282. La autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación debe constatar la certeza de las operaciones que lleven a cabo los contribuyentes y que generen efectos fiscales, puede adminicular pruebas y valorar documentos comprobatorios. Sin embargo, esa facultad con que cuenta no exime al particular del deber de contar con documentos privados de respaldo de fecha cierta, pues sólo a través de ésta se da certeza que su fecha ya no puede ser anterior o posterior, es decir, que no pueda ser manipulada por las partes firmantes.
283. Luego, los documentos con los cuales se sustentan o amparan determinadas operaciones que realizan los contribuyentes deben ser de fecha cierta, a fin de que la autoridad fiscalizadora pueda verificar la existencia de los actos jurídicos celebrados por los contribuyentes, y que correspondan justamente a los ejercicios que se están evaluando.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

284. Por lo expuesto, en materia fiscal, aun cuando la ley no lo diga de manera expresa, cuando la autoridad ejerce sus facultades de verificación, es aplicable lo relativo a la fecha cierta de los documentos privados, esto es, lo concerniente a la documentación que los contribuyentes se encuentran obligados a conservar para comprobar la fecha de adquisición de un bien o la realización de un contrato u operación que incida en sus obligaciones fiscales.
285. Por tanto, la conclusión a la que arribó al Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa al señalar que debe tenerse como fecha cierta de los convenios la del veintinueve de julio de dos mil dieciséis, es correcta y legal.
286. Consecuentemente, en este aspecto deben calificarse como infundadas las consideraciones que expuso la quejosa con el objeto de sustentar que los convenios celebrados entre ella y el \*\*\* deben prevalecer en la data en que se suscribieron.
287. Bajo este panorama, se sigue que el resto de los motivos de inconformidad que expone en esta parte de su demanda de amparo siguen idéntica suerte puesto que sus alegaciones encuentra como punto de partida que los convenios se celebraron el uno de septiembre de dos mil diez y a partir de ello, la empresa quejosa pretende activar una serie de consecuencias jurídicas que estima procedente, en especial, ante las determinaciones emitidas por el Juzgado Noveno de Distrito en Materia Civil en la Ciudad de México respecto del concurso mercantil del \*\*\*.
288. Y en torno al resto de los motivos de inconformidad es de concluirse que también son **infundados** puesto que en las condiciones relatadas es evidente que dichos instrumentos jurídicos no pueden integrarse como parte de los créditos incobrados en el ejercicio fiscal dos mil once y ante ello, se sigue la validez de rechazar la deducibilidad de la erogación identificada por la quejosa.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

289. Estas consideraciones [no] son [obligatorias/vinculantes] al haberse aprobado por [incluir resultado de la votación].

### **VII.6. ¿Fue correcto que la autoridad fiscalizadora rechazara la deducción que hizo valer la contribuyente respecto del Impuesto Sobre la Renta en el ejercicio fiscal 2011 por concepto de gastos administrativos?**

290. Previo a analizar los motivos por los que la autoridad responsable determinó procedente rechazar la deducción solicitada por la contribuyente quejosa, de la revisión de su escrito de demanda se observa que en el sexto concepto de violación emitió pronunciamientos en torno a la posible existencia de una violación procesal consistente en que en la comparecencia que se verificó el seis de mayo de dos mil quince, no se le informó sobre irregularidades relacionadas con el rechazo de deducciones correspondientes a la cuenta \*\*\* GG PERSONAL EXTERNO por la cantidad de \$\*\*\* no obstante, dicha partida se incluyó en el oficio de observaciones 900-09-2015-26572 de once de mayo de dos mil quince.

291. Al respecto la autoridad responsable concluyó que esa circunstancia resulta infundada en razón de que la Regla 2.12.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil quince, no se obtiene que la notificación del requerimiento al contribuyente, a su representante legal y, tratándose de personas morales, a sus órganos de dirección a través del representante legal de la sociedad, a fin de darles a conocer los hechos u omisiones con motivo de la visita, no implica que la autoridad fiscal se encuentre imposibilitada con posterioridad en el oficio de observaciones, hechos u omisiones adicionales a los originalmente dados a conocer por el contribuyente.

292. Es decir, agregó, la notificación a que se refiere la fracción I de dicha Regla es respecto de un procedimiento de revisión de gabinete que se encuentra en desarrollo por lo que los hechos y observaciones que se den a conocer no son definitivos, ya que del desarrollo de la revisión pueden derivar observaciones adicionales.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

293. Con el objeto de analizar la temática de referencia es de indicarse que la Regla 2.12.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil quince, indica:

*“Información de seguimiento a revisiones*

*2.12.9. Para los efectos del artículo 42, último párrafo del CFF, antes del levantamiento de la última acta parcial, o del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, siempre y cuando existan elementos suficientes para determinar una irregularidad o situación fiscal al contribuyente, las autoridades fiscales:*

*I. Notificarán al contribuyente, a su representante legal y, tratándose de personas morales, también a sus órganos de dirección a través del representante legal de la sociedad, un requerimiento en el que solicitarán su presencia en las oficinas de la autoridad revisora para darles a conocer los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento de fiscalización.*

*II. En caso de que el contribuyente, su representante legal o los órganos de dirección, según corresponda, no atiendan el requerimiento, las autoridades fiscales continuarán con el procedimiento de fiscalización, asentando dicho hecho en la última acta parcial o en el oficio de observaciones”.*

294. Ahora bien, de las constancias procesales que se tienen a la vista se desprende que el veintiuno de abril de dos mil quince el Servicio de Administración Tributaria citó, entre otros, al representante legal de la persona moral en comento para hacerle del conocimiento hechos y omisiones que conocieron derivados del proceso de fiscalización relativo al ejercicio fiscal dos mil once.

295. El seis de mayo de ese año, dicha representación acudió ante la presencia de la autoridad fiscalizadora para tomar conocimiento de lo especificado en el párrafo anterior.

296. Entre otras observaciones, se encuentra la vinculada con el rubro “servicios administrativos” en la que, se informó, \*\*\* declaró en exceso \$\*\*\* al no haber acreditado con la documentación comprobatoria que efectivamente el gasto sí cumplía con los requisitos de las disposiciones fiscales aplicables. Ese monto se integró con los servicios administrativos siguientes: \*\*\* “\*\*\*\*” por la cantidad de \$\*\*\*; “\*\*\*\*” por la cantidad de \$\*\*\* y \*\*\* “\*\*\*\*” por la cantidad de \$\*\*\*.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

297. Sin embargo, con posterioridad a la comparecencia de seis de mayo de dos mil quince, se hizo del conocimiento de la persona moral fiscalizada una cuenta más a las que se le habían informado (y que fueron detalladas en el párrafo anterior) consistente en la número \*\*\* “\*\*\*\*” por la cantidad de \$\*\*\*. Con la cual, en suma, se arribó a la cantidad de \$\*\*\*.
298. Expuesto lo anterior se concluye que las manifestaciones que formula la parte quejosa son **infundadas**.
299. Para sustentar esa conclusión debe indicarse que no se advierte violación procesal alguna en perjuicio de la esfera jurídica de la persona moral quejosa puesto que aun cuando en el acta de comparecencia de seis de mayo de dos mil quince no se le informó respecto de las observaciones a la cuenta \*\*\* “\*\*\*\*” por la cantidad de \$\*\*\*; lo cierto es que esa actuación no constituye la final o definitiva para estimar que, con posterioridad se introdujeron observaciones que desconocía.
300. De un análisis sistemático de los artículos 42, último párrafo y 48, ambos del Código Fiscal de la Federación, así como de la Regla 2.12.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil quince, se concluye que dado que dicha observación se incluyó en el oficio de observaciones que se hizo del conocimiento de la responsable no se actualiza ninguna afectación a su esfera jurídica pues se concluye que la autoridad fiscalizadora sí hizo de su conocimiento los hechos u omisiones que conoció y que podrían constituir incumplimiento de disposiciones fiscales.
301. En efecto, aun cuando en la comparecencia de seis de mayo de dos mil quince la empresa \*\*\* no tuvo conocimiento de la totalidad de las cuentas en las que la autoridad fiscalizadora formuló observaciones lo cierto es que en esa actuación fue con el objetivo de hacer de su conocimiento hechos y omisiones que conocieron derivados del proceso de fiscalización relativo al ejercicio fiscal dos mil once por lo que, con fundamento en el artículo 42, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, se observa que apenas

## AMPARO DIRECTO 29/2020

estaba en el inicio de sus facultades de comprobación pues estaban allegándose de información para lo cual, incluso, solicitaron información a la directa contribuyente.

302. En este orden de ideas, de conformidad con el diverso artículo 48, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, de la revisión de todos esos datos conformarían los hechos u omisiones que pudieran entrañar el incumplimiento de disposiciones fiscales y con esa recopilación de información la autoridad hacendaria formulará el oficio de observaciones.

303. Documento en el que, en el particular, sí se incluyó la totalidad de las cuentas en que la autoridad fiscalizadora formuló observaciones.

304. Finalmente, debe indicarse que el contenido de la Regla 2.12.9. de la Resolución Miscelánea Fiscal dos mil quince, robustece la posibilidad de que la autoridad identifique irregularidades en la situación fiscal de un contribuyente antes del levantamiento de la última acta parcial o del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas.

305. Por ende, como lo determinó la responsable, no se actualiza infracción alguna en la esfera jurídica de la quejosa, esto es, no se advierte que, en dicho procedimiento, en los términos en que se ha relatado, se actualice alguna infracción al procedimiento de fiscalización que sea de tal intensidad que signifique un impacto directo en el crédito fiscal y, consecuentemente, que genere afectación en los derechos del contribuyente. De lo que deriva que los argumentos formulados en el sexto concepto de violación resulten **infundados**.

306. Ahora bien, en otro orden de ideas procede el análisis del quinto concepto de violación.

307. Así, los motivos por los que la autoridad hacendaria rechazó la deducción por concepto de gastos administrativos fue: a) en atención a que la autoridad

## AMPARO DIRECTO 29/2020

no proporcionó la documentación comprobatoria que acreditara la prestación efectiva de los servicios de cobranza y contraprestación; b) omitió demostrar qué servicios administrativos le fueron prestados en virtud de que no proporcionó una relación de cada una de las personas que efectuaron los servicios y a qué clientes atendieron, horario, lugar en el que laboraron, nombres y el tipo de servicios que prestaron en nombre de la empresa; c) con base en ello, como consecuencia lógica se estableció que el gasto no era estrictamente indispensable y, d) las facturas proporcionadas no cumplen los requisitos señalados por el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación al no indicar la cantidad, clase de mercancía o descripción del servicio que amparan.

308. Al respecto conviene puntualizar en la sentencia reclamada, la autoridad responsable calificó como fundada la afirmación de la empresa quejosa en el sentido de que fue incorrecto que la autoridad fiscalizadora requiriera a la demandante una relación de cada una de las personas que efectuaron los servicios y a qué clientes atendieron, horario, lugar en el que laboraron, nombres y el tipo de servicios que prestaron en nombre de la empresa; lo anterior, en virtud de que no existe disposición normativa que sirva de fundamento para formular ese tipo de requerimientos.

309. Sin embargo, calificó como insuficientes sus alegaciones pues no obstante lo anterior, lo cierto es que las facturas en las que se pretende acreditar la deducibilidad de la erogación no reúnen los requisitos que establece el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, entre estos, la cantidad, clase de mercancía o descripción del servicio.

310. Aspecto que constituye una obligación para quien utilice comprobantes fiscales, en el caso concreto, para el particular que pretenda realizar una deducción o acreditamiento.

311. Lo infundado del resto de sus afirmaciones radicó en que del contenido de las descripciones realizadas en los comprobantes fiscales no permiten tener



## AMPARO DIRECTO 29/2020

claridad en torno a la descripción del servicio que amparan, es decir, no permiten definir el tipo de servicio que proporcionaron los proveedores y ello como consecuencia natural se erige como una barrera para establecer si el gasto erogado debe clasificarse como estrictamente indispensable para las actividades del contribuyente.

312. Esto es, las facturas correspondientes solo contienen el concepto de servicios administrativos y/o contraprestación de cobranza y administración de flujos, pero no se indica la cantidad, clase de mercancía o descripción del servicio que amparan.

313. Se destacó que, conforme a un precedente emitido por la Primera Sala de este Tribunal Constitucional, Amparo Directo en Revisión 84/2013, la circunstancia de que los comprobantes fiscales reúnan los requisitos respectivos no implica que en automático proceda la devolución o acreditamiento solicitado.

314. Es decir, se explicitó, una cosa es que el documento reúna los requisitos legales para ser considerado como un comprobante fiscal y otra, distinta, es la referente a la procedencia o no de la deducción, razón por la que, la legislación aplicable podría establecer válidamente requisitos a los comprobantes fiscales para que éstos puedan ser utilizados para solicitar la respectiva deducción o acreditamiento. Ello con independencia de que existan otros elementos como la contabilidad para que pudiera acreditarse la realización de una erogación, pero no para los efectos de la deducción o acreditamiento correspondiente.

315. Ahora bien, del estudio de los argumentos que la parte quejosa expone en su quinto concepto de violación se concluye que resultan **infundados**.

316. En principio debe puntualizarse que el motivo por el que se rechazó la deducibilidad del gasto en estudio radicó en que las descripciones que contienen los comprobantes fiscales no permiten identificar el tipo de servicio

## AMPARO DIRECTO 29/2020

que la empresa quejosa recibió y en qué consistió; es decir, los aspectos vinculados a que la contribuyente debió exhibir documentación con la finalidad de proporcionar más información se estimó que es improcedente por carecer de fundamento legal esa solicitud y, con independencia de lo acertado o no de esa decisión, debe dejarse intocada en virtud de que esa conclusión conlleva un beneficio para la parte quejosa.

317. Por ende, se insiste, el motivo del rechazo se centra exclusivamente en que los comprobantes fiscales no contienen los requisitos a que se refieren los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> “Artículo 29.- Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Los comprobantes fiscales digitales deberán contener el sello digital del contribuyente que lo expida, el cual deberá estar amparado por un certificado expedido por el referido órgano desconcentrado, cuyo titular sea la persona física o moral que expida los comprobantes. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce, o usen servicios deberán solicitar el comprobante fiscal digital respectivo.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, deberán cumplir además con las obligaciones siguientes:

I. Contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente.

II. Tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales.

Los contribuyentes podrán optar por el uso de uno o más certificados de sellos digitales que se utilizarán exclusivamente para la emisión de los comprobantes mediante documentos digitales. El sello digital permitirá acreditar la autoría de los comprobantes fiscales digitales que emitan las personas físicas y morales. Los sellos digitales quedan sujetos a la misma regulación aplicable al uso de una firma electrónica avanzada.

Los contribuyentes podrán tramitar la obtención de un certificado de sello digital para ser utilizado por todos sus establecimientos o locales, o bien, tramitar la obtención de un certificado de sello digital por cada uno de sus establecimientos. El Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general los requisitos de control e identificación a que se sujetará el uso del sello digital de los contribuyentes.

La tramitación de un certificado de sello digital sólo podrá efectuarse mediante formato electrónico, que cuente con la firma electrónica avanzada de la persona solicitante.

III. Cubrir, para los comprobantes que emita, los requisitos establecidos en el artículo 29-A de este Código, con excepción del previsto en la fracción VIII del citado precepto.

Tratándose de operaciones que se realicen con el público en general, los comprobantes fiscales digitales deberán contener el valor de la operación sin que se haga la separación expresa entre el valor de la contraprestación pactada y el monto de los impuestos que se trasladen y reunir los requisitos a que se refieren las fracciones I y III del artículo 29-A de este Código, así como los requisitos previstos en las demás fracciones contenidas en este artículo.

IV. Remitir al Servicio de Administración Tributaria, el comprobante respectivo a través de los mecanismos digitales que para tal efecto el Servicio de Administración Tributaria determine mediante reglas de carácter general y antes de su expedición, para que ese órgano desconcentrado proceda a:

a) Validar el cumplimiento de los requisitos establecidos en la fracción III de este artículo.

b) Asignar el folio del comprobante fiscal digital.

c) Incorporar el sello digital del Servicio de Administración Tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar a proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales para que efectúen la validación, asignación de folio e incorporación del sello a que se refiere esta fracción.

Los proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales a que se refiere el párrafo anterior, deberán estar previamente autorizados por el Servicio de Administración Tributaria, cumpliendo con los requisitos que al efecto se establezcan en las reglas de carácter general por dicho órgano desconcentrado.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

*El Servicio de Administración Tributaria podrá revocar las autorizaciones emitidas a los proveedores a que se refiere esta fracción en cualquier momento, cuando incumplan con alguna de las obligaciones establecidas en este artículo o en las disposiciones de carácter general que les sean aplicables.*

*Para los efectos del segundo párrafo de esta fracción, el Servicio de Administración Tributaria podrá proporcionar la información necesaria a los proveedores autorizados de certificación de comprobantes fiscales digitales.*

*V. Proporcionar a sus clientes, la impresión del comprobante fiscal digital cuando así les sea solicitado. El Servicio de Administración Tributaria determinará mediante reglas de carácter general, las especificaciones que deberá reunir la impresión de los citados comprobantes.*

*Los contribuyentes deberán conservar y registrar en su contabilidad los comprobantes fiscales digitales que expidan.*

*Los comprobantes fiscales digitales deberán archivar y registrarse en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria.*

*Los comprobantes fiscales digitales, así como los archivos y registros electrónicos de los mismos se consideran parte de la contabilidad del contribuyente, quedando sujetos a lo dispuesto por el artículo 28 de este Código.*

*VI. Cumplir con los requisitos que las leyes fiscales establezcan para el control de los pagos, ya sea en una sola exhibición o en parcialidades.*

*VII. Cumplir con las especificaciones que en materia de informática, determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.*

*Los contribuyentes que deduzcan o acrediten fiscalmente con base en los comprobantes fiscales digitales, incluso cuando dichos comprobantes consten en documento impreso, para comprobar su autenticidad, deberán consultar en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria si el número de folio que ampara el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si el certificado que ampare el sello digital se encuentra registrado en dicho órgano desconcentrado y no ha sido cancelado.*

*Los contribuyentes que mediante reglas de carácter general determine el Servicio de Administración Tributaria podrán emitir sus comprobantes fiscales digitales por medios propios o a través de proveedores de servicios, cumpliendo con los requisitos que al efecto establezca ese órgano desconcentrado.*

*N. DE E. CANTIDAD ACTUALIZADA MEDIANTE EL ANEXO 5 DE LA TERCERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2010, D.O.F. DEL 31 DE DICIEMBRE DE 2010.*

*Tratándose de operaciones cuyo monto no exceda de \$2,000.00, los contribuyentes podrán emitir sus comprobantes fiscales en forma impresa por medios propios o a través de terceros, siempre y cuando reúnan los requisitos que se precisan en el artículo 29-A de este Código, con excepción del previsto en las fracciones II y IX del citado precepto.*

*Para emitir los comprobantes fiscales a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes deberán solicitar la asignación de folios al Servicio de Administración Tributaria a través de su página de Internet, y cumplir con los requisitos que al efecto se establezcan mediante reglas de carácter general.*

*Los contribuyentes deberán proporcionar trimestralmente al Servicio de Administración Tributaria a través de medios electrónicos, la información correspondiente a los comprobantes fiscales que hayan expedido con los folios asignados conforme al párrafo anterior. El Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general establecerá las especificaciones para cumplir con lo previsto en este párrafo. De no proporcionar la información señalada en este párrafo, no se autorizarán nuevos folios.*

*Para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes a que se refiere el quinto párrafo de este artículo, quien los utilice deberá cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de quien aparece en los mismos son los correctos, así como comprobar la autenticidad del dispositivo de seguridad y la correspondencia con los datos del emisor del comprobante, en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.*

*Los proveedores de los dispositivos de seguridad a que se refiere la fracción VIII del artículo 29-A de este Código deberán proporcionar al Servicio de Administración Tributaria la información relativa a las operaciones con sus clientes en los términos que fije dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general.*

*Los contribuyentes con local fijo están obligados a registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general, así como a expedir los comprobantes respectivos conforme a lo dispuesto en este Código, su Reglamento y en las reglas de carácter general que para esos efectos emita el Servicio de Administración Tributaria. Cuando el adquirente de los bienes o el usuario del servicio solicite comprobante que reúna los requisitos para efectuar deducciones o acreditamientos de contribuciones, deberán expedir dichos comprobantes además de los señalados en este párrafo.*

*Los comprobantes que se expidan conforme a este artículo deberán señalar en forma expresa si el pago de la contraprestación que ampara se hace en una sola exhibición o en parcialidades. Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el comprobante que al efecto se expida se deberá indicar el importe total de la operación y, cuando así proceda en términos de las disposiciones fiscales, el monto de los impuestos que se trasladan, desglosados por tasas de impuesto. Si la contraprestación se*

## AMPARO DIRECTO 29/2020

paga en parcialidades, en el comprobante se deberá indicar, además del importe total de la operación, que el pago se realizará en parcialidades y, en su caso, el monto de la parcialidad que se cubre en ese momento y el monto que por concepto de impuestos se trasladan en dicha parcialidad, desglosados por tasas de impuesto.

Cuando el pago de la contraprestación se haga en parcialidades, los contribuyentes deberán expedir un comprobante por cada una de esas parcialidades, el cual deberá contener los requisitos previstos en las fracciones I, II, III, IV y, en su caso, VIII tratándose de comprobantes impresos o IX en el caso de comprobantes fiscales digitales, del artículo 29-A de este Código, anotando el importe y número de la parcialidad que ampara, la forma como se realizó el pago, el monto de los impuestos trasladados, desglosados por tasas de impuesto cuando así proceda y, en su caso, el número y fecha del comprobante que se hubiese expedido por el valor total de la operación de que se trate.

Cuando los comprobantes no reúnan algún requisito de los establecidos en este artículo o en el artículo 29-A de este Código no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.

Para los efectos de este artículo, se entiende por pago el acto por virtud del cual el deudor cumple o extingue bajo cualquier título alguna obligación”.

“ARTÍCULO 29-A

(REFORMADO PRIMER PARRAFO, D.O.F. 20 DE JULIO DE 1992)

Artículo 29-A.- Los comprobantes a que se refiere el artículo 29 de este Código, además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir lo siguiente:

(REFORMADA, D.O.F. 20 DE DICIEMBRE DE 1991)

I. Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.

N. DE E. EN RELACION CON LA ENTRADA EN VIGOR DE LA PRESENTE FRACCION, VEASE ARTICULO DECIMO DE LAS DISPOSICIONES TRANSITORIAS DEL DECRETO QUE MODIFICA EL CODIGO.

(REFORMADA, D.O.F. 7 DE DICIEMBRE DE 2009)

II. Contener el número de folio asignado por el Servicio de Administración Tributaria o por el proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales y el sello digital a que se refiere la fracción IV, incisos b) y c) del artículo 29 de este Código.

(REFORMADA, D.O.F. 20 DE DICIEMBRE DE 1991)

III. Lugar y fecha de expedición.

(REFORMADA, D.O.F. 20 DE DICIEMBRE DE 1991)

IV. Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.

(REFORMADA, D.O.F. 20 DE DICIEMBRE DE 1991)

V. Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.

(REFORMADA, D.O.F. 28 DE JUNIO DE 2006)

VI. Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, desglosado por tasa de impuesto, en su caso.

(REFORMADA, D.O.F. 20 DE DICIEMBRE DE 1991)

VII. Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

N. DE E. EN RELACION CON LA ENTRADA EN VIGOR DE LA PRESENTE FRACCION, VEASE ARTICULO DECIMO DE LAS DISPOSICIONES TRANSITORIAS DEL DECRETO QUE MODIFICA EL CODIGO.

(REFORMADA, D.O.F. 7 DE DICIEMBRE DE 2009)

VIII. Tener adherido un dispositivo de seguridad en los casos que se ejerza la opción prevista en el quinto párrafo del artículo 29 de este Código que cumpla con los requisitos y características que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

Los dispositivos de seguridad a que se refiere el párrafo anterior deberán ser adquiridos con los proveedores que autorice el Servicio de Administración Tributaria.

N. DE E. EN RELACION CON LA ENTRADA EN VIGOR DE LA PRESENTE FRACCION, VEASE ARTICULO DECIMO DE LAS DISPOSICIONES TRANSITORIAS DEL DECRETO QUE MODIFICA EL CODIGO.

(REFORMADA, D.O.F. 7 DE DICIEMBRE DE 2009)

IX. El certificado de sello digital del contribuyente que lo expide.

N. DE E. EN RELACION CON LA ENTRADA EN VIGOR DEL PRESENTE PARRAFO, VEASE ARTICULO DECIMO DE LAS DISPOSICIONES TRANSITORIAS DEL DECRETO QUE MODIFICA EL CODIGO.

(REFORMADO, D.O.F. 7 DE DICIEMBRE DE 2009)

Los dispositivos de seguridad referidos en la fracción VIII de este artículo que no hubieran sido utilizados por el contribuyente en un plazo de dos años contados a partir de la fecha en que se hubieran adquirido,

## AMPARO DIRECTO 29/2020

318. En este orden de ideas y delimitado el tópico de litis, los conceptos de violación aducidos por la quejosa, como se dijo, son **infundados**.
319. Lo anterior en virtud de que es criterio reiterado de esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el hecho de que el cumplimiento del requisito relativo a la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, previsto en el artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación por regla general debe constar en el comprobante fiscal de manera que se tenga certeza respecto al servicio, uso o goce que ampare.
320. Por ejemplo, si se emite un comprobante fiscal describiendo como servicio prestado el de “asesoría financiera”, dicha descripción proporciona una idea general del servicio prestado, pero *per se* no implica a ciencia cierta en qué consistió dicha asesoría y si resulta o no estrictamente indispensable para efectos de solicitar su deducción o acreditamiento<sup>17</sup>.
321. Se dijo que, el derecho de audiencia, en su vertiente de derecho a probar como formalidad esencial del procedimiento –aplicable también a los procedimientos comprobación o gestión fiscal–, así como el derecho a la seguridad jurídica, llevan a concluir que en el caso de que los comprobantes fiscales en los cuales se encuentre la descripción del servicio o del uso o goce que amparen de manera clara delimitando sus partes o propiedades, por regla general se entenderá que los comprobantes fiscales respectivos

---

*deberán destruirse y los contribuyentes deberán dar aviso de ello al Servicio de Administración Tributaria, en los términos que éste establezca mediante reglas de carácter general.*

*N. DE E. EN RELACION CON LA ENTRADA EN VIGOR DEL PRESENTE PARRAFO, VEASE ARTICULO DECIMO DE LAS DISPOSICIONES TRANSITORIAS DEL DECRETO QUE MODIFICA EL CODIGO. (REFORMADO, D.O.F. 7 DE DICIEMBRE DE 2009)*

*Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general, respecto de dichas operaciones deberán expedir comprobantes simplificados en los términos que señale el Servicio de Administración Tributaria en reglas de carácter general que para estos efectos emita. Dichos contribuyentes quedarán liberados de esta obligación cuando las operaciones con el público en general se realicen con un monedero electrónico que reúna los requisitos de control que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general”.*

<sup>17</sup> Así se ejemplificó en la ejecutoria relativa a la contradicción de tesis 232/2017 resuelta por esta Segunda Sala del Tribunal Constitucional en sesión correspondiente al dieciocho de octubre de dos mil diecisiete por unanimidad de cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán (ponente), Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Presidente Eduardo Medina Mora I.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

cumplen con el requisito previsto en el artículo 29, fracción V, del Código Fiscal de la Federación.

322. Por lo anterior, contrario a lo alegado por la quejosa la circunstancia de que el comprobante fiscal no detalla con claridad y precisión los elementos que permitan identificar el tipo de servicio que recibió la empresa hoy quejosa, se sigue la imposibilidad jurídica para concluir qué tipo de servicio recibió, así como los pormenores de la actividad.

323. Insuficiencia descriptiva que, como consecuencia, genera una segunda imposibilidad que es precisamente la de dar cumplimiento a la fracción I, del artículo 31, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta con el objeto de determinar si el gasto erogado guarda relación con el objeto de la empresa y con ello concluir que estamos frente a una erogación estrictamente indispensable y así, activar la posibilidad de su deducibilidad.

324. Incluso, otra parte de los razonamientos que expone la quejosa son inconsistentes con sus propias pretensiones pues como se expuso al inicio de este apartado, la autoridad responsable concluyó que al no existir fundamento legal alguno era improcedente solicitar a la contribuyente que al comprobante fiscal adjuntara en otro documento un detalle pormenorizado de los servicios que aquella ampara, aspectos que la autora de la demanda de amparo consideró acertados.

325. Sin embargo, con posterioridad aduce que la responsable incurrió en una deficiencia al no valorar las pruebas documentales que aportó para con ello, en caso de que se estimara que la descripción del servicio que aparece en el comprobante fiscal no detallaba en suficiencia las condiciones del servicio prestado. Razonamiento que resulta contrario a lo expuesto en el párrafo anterior y que incluso serían acordes con el criterio jurisprudencial sustentado por esta Sala de rubro: *“COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA*

## AMPARO DIRECTO 29/2020

*DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN”.*

326. Con base en lo expuesto, se concluye, al no reunir los requisitos establecidos en las disposiciones legales invocadas en este apartado, se sigue la imposibilidad jurídica para la deducibilidad de los gastos identificados por la empresa quejosa; por tanto, debe prevalecer en sus términos la decisión del Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en torno al rechazo de la deducción analizada.

327. Estas consideraciones [no] son [obligatorias/vinculantes] al haberse aprobado por [incluir resultado de la votación].

### **VII.7. ¿Fue correcto que la autoridad fiscalizadora rechazara la deducción que hizo valer la contribuyente respecto del Impuesto Sobre la Renta en el ejercicio fiscal 2011 por concepto de comisiones a distribuidores?**

328. En este apartado se analiza la decisión asumida por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa respecto del rechazo de la deducibilidad por la cantidad de \$\*\*\* por concepto de servicios de comercialización de larga distancia e interconexión pagados a la empresa \*\*\*.

329. Los motivos que ponderó para concluir en esos términos fueron que al analizar la normatividad que regula la actividad económica que desempeña la contribuyente con el objeto de revisar la procedencia de la deducción concluyó que en virtud de que el contrato de comisión mercantil de uno de enero de dos mil ocho y su adendum de uno de enero de dos mil diez, no se acreditó que hayan sido aprobados por la Comisión Federal de Telecomunicaciones.

330. Por otra parte, estimó que la Ley del Impuesto Sobre la Renta no establece como requisito para la deducción de un gasto estrictamente indispensable

## AMPARO DIRECTO 29/2020

para las actividades del contribuyente consistente en que la actividad sea llevada a cabo directamente por el causante, cuando forme parte de su objeto social y no así por terceros.

331. Tampoco puede efectuarse la deducibilidad pretendida, dijo, en atención a que los comprobantes fiscales emitidos no reúnen los requisitos a que se refieren los artículos 29 y 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación toda vez que no se describió el servicio prestado de tal forma que permitiera tener un acercamiento a las diversas cualidades o circunstancias del servicio, de manera tal, que contenga los elementos suficientes que permitan formarse una idea del servicio que amparan.

332. Incluso, abundó, debe existir el soporte del gasto, ya que no debe perderse de vista que no todo gasto efectuado por el contribuyente genera, en automático, la deducción o el acreditamiento.

333. Con base en ello, concluyó, se encuentra apegada a derecho la decisión de rechazar la deducción efectuada por la empresa contribuyente por la cantidad de \$\*\*\*

334. Ahora bien, las consideraciones que la autora de la demanda de amparo expone en su séptimo concepto de violación se califican como infundadas.

335. Lo anterior en atención a que las premisas esenciales con la que pretende evidenciar la ilegalidad de la resolución recurrida se centran en la afirmación de que la autoridad hacendaria no cuenta con facultades competenciales para analizar aspectos inherentes a una materia distinta a la fiscal y a partir de ello la construcción argumentativa efectuada por la autoridad responsable es incorrecta puesto que las autoridades solamente pueden hacer aquello que les está permitido.

336. Ahora bien, consideró, no existe fundamento legal que le otorgue esas facultades y éstas no se pueden tener por satisfechas a partir de un criterio jurisprudencial.



## AMPARO DIRECTO 29/2020

337. Sin embargo, en opinión de esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los señalamientos de la parte quejosa son inexactos.
338. Al revisar el expediente que se tiene a la vista y la sentencia que por esta vía se combate se observa que se hizo constar que en el expediente obra la comunicación oficial de seis de agosto de dos mil siete, por la que el Director General de la Comisión Federal de Telecomunicaciones hizo del conocimiento de los representantes legales de \*\*\* la decisión respecto de la aprobación de dicha Comisión al contrato de suministro de telefonía local, larga distancia nacional e internacional y otros servicios autorizados (contrato de suministro) y de igual forma solicitan la aprobación del contrato de comisión mercantil en el que se estableció que existe obligación por virtud del título de concesión a someter a aprobación de la Comisión los modelos de contratos a ser celebrados con los usuarios con relación a la prestación de los servicios de telefonía local, larga distancia nacional e internacional y otros servicios autorizados.
339. Asimismo, en la parte final de dicho instrumento puntualmente se establece que se reconoció que para el caso de que se pretendan modificar los términos y condiciones de los contratos autorizados, las modificaciones deberán ser sometidas previamente a la autorización de la Comisión.
340. Consecuentemente, carecen de soporte las afirmaciones del autor de la demanda y por el contrario la parte final de ese comunicado fortalece la decisión de la autoridad responsable en el sentido de que no se acreditó que el contrato de comisión mercantil de uno de enero de dos mil ocho y su adendum de uno de enero de dos mil diez, hayan sido aprobados por la Comisión Federal de Telecomunicaciones y como consecuencia natural de ello, se genera incertidumbre en torno a lo validez de su contenido.
341. Sin que ese tipo de pronunciamientos, contrario a lo afirmado por la recurrente, signifique que la autoridad hacendaria está emitiendo decisiones que son exclusivas de otras autoridades como lo son las competentes en

## AMPARO DIRECTO 29/2020

materia de telecomunicaciones pues su actuación está limitada a verificar si de conformidad con la comunicación antes referida, en la que se establece la obligación de dar intervención a la otrora Comisión Federal de Telecomunicaciones, se observó y se dio estricto cumplimiento por parte de las empresas de telecomunicaciones involucradas.

342. Razón por la que, en modo alguno, puede concluirse que emitió pronunciamientos respecto de los que carezca de competencia.

343. Ahora bien, el hecho de que la autoridad hacendaria se haya conducido en esos términos, en contraposición a lo alegado por la quejosa, sí encuentra soporte jurídico y lo constituye precisamente el artículo 31, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el que se establece la multireferida obligación de las autoridades fiscales de verificar que los deducibles que hagan valer las personas morales sean de aquellos que puedan clasificarse como estrictamente indispensables para los fines del contribuyente.

344. Tópico respecto del cual a lo largo de la presente sentencia se han emitido consideraciones que deben replicarse en este apartado por ser exactamente aplicables en sus términos.

345. Y, precisamente al no estar acreditado que se cumplió con obligación que se tenía de solicitar su aprobación a la Comisión Federal de Telecomunicaciones la autoridad hacendaria se vio en la necesidad de establecer si los contratos en los términos que se exhibieron, sin aprobación, eran idóneos para acreditar que la deducción que efectuó la quejosa es estrictamente indispensable para el objetivo de la empresa, aspecto que se resolvió en sentido negativo.

346. Inclusive, siguiendo esta línea argumentativa es que la autoridad fiscalizadora concluyó que los comprobantes fiscales no reúnen los requisitos legales aplicables del Código Fiscal de la Federación.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

347. Por ende, carece de soporte legal las afirmaciones del autor de la demanda de amparo al posicionarse en un sentido contrario a lo decidido por la Sala Superior responsable ya que se insiste, sus premisas parte de la idea de que el contrato de comisión mercantil de uno de enero de dos mil ocho y su adendum de uno de enero de dos mil diez, hayan sido aprobados por la Comisión Federal de Telecomunicaciones y como consecuencia natural de ello, se genera incertidumbre en torno a lo validez de su contenido y precisamente por ello, la responsable concluyó, con acierto, que no se demostró el elemento consistente en la estricta indispensabilidad de la erogación para efectos de su deducibilidad.

348. Por tanto, lo procedente es calificar como **infundados** los conceptos de violación.

349. Estas consideraciones [no] son [obligatorias/vinculantes] al haberse aprobado por [incluir resultado de la votación].

### VIII. DECISIÓN

350. En conclusión, ante lo **fundado pero insuficiente, inoperante e infundado** que resultaron los conceptos de violación expuestos por \*\*\*, a través de su representante legal, lo procedente es negar el amparo y protección de la Justicia de la Unión.

Por todo lo expuesto y fundado, se resuelve:

**ÚNICO.** La **Justicia de la Unión no ampara ni protege a \*\*\***, contra el artículo 52-A, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiocho de junio de dos mil seis; así como contra la sentencia emitida por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en el juicio contencioso administrativo federal 21341/16-17-13-9/AC1/1570/17-PL-02-04.

## AMPARO DIRECTO 29/2020

**Notifíquese** con testimonio de esta ejecutoria. En su oportunidad, archívese el toca como asunto concluido.

Así lo resolvió \*\*\* de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por \*\*\*\*\* de \*\*\*\* votos de las Ministras \*\*\*\*\* y \*\*\*\*\* , así como de los Ministros \*\*\*\*\* (quien se reserva el derecho a formular voto aclaratorio/concurrente/particular), \*\*\*\*\* (Ponente) y Presidenta[e] \*\*\*\*\* (quien se reserva el derecho a formular aclaratorio/concurrente/particular).

Sección de firma

