



UNIVERSIDAD PANAMERICANA
FACULTAD DE DERECHO
CON RVOE DE LA SEP NÚM. 974181, DE FECHA 15/07/1997

**OBLIGATORIEDAD DE LA MOTIVACIÓN
SUSTANCIAL EN LOS ACTOS
DETERMINANTES DE LA AUTORIDAD
FISCAL.**

TESIS QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRO EN DERECHO FISCAL

PRESENTA EL

LIC. ISMAEL LABASTIDA FLORES

DIRECTOR DE TESIS
DR. CARLOS ESPINOSA BERECHUEA

CIUDAD DE MÉXICO, 2026

ÍNDICE

Introducción.	3
Justificación.	5
Planteamiento del Problema.	7
Planteamiento de la Hipótesis.	8
Marco Teórico.	8
Antecedentes.	9
El Acto Administrativo Fiscal.	13
El principio de legalidad en los actos administrativos.	16
El principio de seguridad jurídica en los actos administrativos.	18
El Acto fiscal determinante.	21
Motivación sustancial.	27
La motivación sustancial, razón de su distinción.	34
Proporcionalidad y exceso para efectos de la causal de nulidad prevista en los procedimientos de resolución exclusiva de fondo.	43
Interpretación conforme y principio pro persona.	49
Las facultades de la Autoridad Fiscal, su deber de ejercerlas.	50
Conclusión respecto de las diversas facultades de las autoridades fiscales.	58
Protocolo de motivación sustancial.	61
Conclusiones.	62
Bibliografía.	63

Introducción.

Del análisis derivado de la tesis jurisprudencial:

“COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA 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.”,

Se observa una reiteración de la cultura jurídica formalista que preponderantemente atañe al ámbito fiscal mexicano, siendo dicha reiteración que consuetudinariamente las autoridades fiscales determinan resoluciones derivadas del ejercicio de sus facultades de comprobación con bases exclusivamente formalistas, mediante las cuales atribuyen al gobernado diversas consecuencias fiscales tales como la determinación de contribuciones omitidas, la improcedencia de deducciones o inclusive, el mandato de modificar las “situaciones fiscales del contribuyente”.

En este sentido, es igualmente observable que, en un Estado positivista, las resoluciones anteriores emitidas al amparo de una motivación formalista se reconocen como generalmente válidas, y por ende, “no anulables”.

No obstante, derivado del estudio del artículo 17 constitucional, el cual positiviza el debido reconocimiento de que en todo Estado democrático sustancial, la justicia que se imparta debe atender a la solución de conflictos sobre la rigidez procedimental; así como del estudio de la integración al orden jurídico nacional de procedimientos de resolución exclusiva de fondo, es que actualmente se puede afirmar que al Estado no le es dable atribuir determinaciones fiscales a los contribuyentes derivadas del ejercicio de facultades de comprobación con bases exclusivamente formales.

En este orden, se debe realizar la distinción de lo que se considera sustancial, partiendo por su definición, así como por exclusión de lo que se considera formal o procedimental en materia fiscal.

Por lo anterior, el presente estudio se enfocará a determinar que la sustancia de la materia tributaria, además de lo relativo a los conceptos fundamentales del imponible (sujeto, objeto, tasa, tarifa, época, lugar y forma de pago), también debe incluir conceptos inherentes de la autoridad que parten desde elementos deónticos y de mandato, con la finalidad de atribuir la cualidad de sustancial a las determinaciones de las autoridades que emiten en el ejercicio de sus facultades, deberes, privilegios y competencias, (en este caso se limitará el estudio a la autoridad fiscal).

Lo anterior porque se analizarán los alcances del poder de la autoridad fiscal, un *Moloch* que en el afán de convertirse en una entidad a prueba de toda evasión fiscal, ha sujetado al contribuyente a ejercer sus derechos económicos sometido al cumplimiento *in extremis* de legislación formalista, so pena de que el Fisco arremeta contra su renta o patrimonio por no cumplir dicha legislación, por lo que este estudio parte de la consideración de que en el ejercicio del poder del Fisco, se deben resaltar y aclarar las nuevas limitantes para ejercer su injerencia en el haber patrimonial del contribuyente.

Así las cosas y bajo la premisa de que los medios que limitan el poder del *Fiscus* ya existen, es que se considera necesario resaltar a través de este estudio, que la autoridad debe fundar y motivar todas sus resoluciones determinantes bajo premisas sustanciales que guarden proporcionalidad con sus facultades de imperio y de revisión, además de con la capacidad contributiva del gobernado.

Por ello, en primera instancia el fin de este trabajo es determinar la obligatoriedad de la motivación sustancial en los actos de la autoridad fiscal que determinen créditos o impongan cargas y, con ello, crear un protocolo de actuación que permita cumplir dicha obligación de manera satisfactoria, so pena de anularse por las autoridades competentes.

Así las cosas, las conclusiones del presente conllevarán a la determinación de bases de cumplimiento integral con las que el contribuyente se verá incentivado a cumplir sus obligaciones tributarias de forma adecuada y sustancial, la autoridad ejercerá sus facultades con bases sustanciales que permitan eliminar la dilación de los

procedimientos de revisión y de determinación de créditos o cargas fiscales y también, en instancia adicional, las autoridades competentes resolverán con mayor facilidad los conflictos que surjan en este ámbito.

Justificación.

Uno de los principios rectores de todo sistema jurídico contemporáneo es el de la seguridad jurídica, mismo que brinda al gobernado la certeza de que sus actos están regulados y que a su vez limitan el actuar de la autoridad para no invadir su esfera jurídica.

Lo anterior, porque cuando se presentan un conjunto de razones insuperables para sostener que en un número amplio de casos no se siguen las normas jurídicas, se puede conjeturar, lo que el tratadista Agustín Pérez Carrillo ha denominado “la derrotabilidad del derecho” en el sentido de que aun cuando las autoridades estatales pretendan “justificar” sus decisiones en el principio de legalidad¹, es nuestra consideración que, también se deben acatar los principios que del sistema jurídico emanan (las normas jurídicas, no necesariamente son mandatos positivizados, sino también principios).

En este sentido, la rama fiscal no es diferente y adquiere una importancia particular ya que su aplicabilidad de manera sistémica (es decir, que guarda correspondencia con el sistema) y certera provee al contribuyente solidez, estabilidad y confianza a una de las razones más importantes por la cual las personas ejercen una actividad económica la cual es generar los recursos para su subsistencia y desarrollo.

Por ello es que, cuando la autoridad fiscal ejerce su poder de determinación con bases exclusivamente formalistas, se crea una cultura jurídica de forma, en la que lo importante para el gobernado y para la autoridad, es el cumplimiento de las normas de apariencia, que plasman en papel una realidad que muchas veces no acontece con la finalidad de presentar situaciones artificiales que cumplen con los requisitos formales pero que no

¹ **PÉREZ CARRILLO, Agustín**, *La Derrotabilidad del Derecho*, 1ª edición, México, Fontamara, 2003, Pág. 33.

conducen al desarrollo sustancial en materia de desarrollo económico y por tanto, de recaudación.

En consecuencia, ahora que existen medios legales que permiten sobreponer la sustancia de los asuntos fiscales por sobre las formas, es que surge un cambio de paradigma, mismo que se considera constituye un beneficio e incentivo jurídico a la labor económica de los contribuyentes, a la labor recaudatoria de las autoridades exactoras y a la labor jurisdiccional de las autoridades competentes para dirimir las controversias que surjan entre los primeros sujetos.

Objetivo.

El objetivo del presente es:

1. Realizar un análisis de las obligaciones de la autoridades fiscales con relación a las resoluciones que deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación, obligaciones derivadas de la introducción del principio de sustancia de conformidad con el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como de las causales de revocación y nulidad previstas en los procedimientos de resolución exclusiva de fondo, mismas que de no observarse causan la revocación/nulidad de las resoluciones de la autoridad fiscal, por soportarse exclusivamente en una base legal formal y no en un base legal sustancial, de manera desproporcional y/o excesiva.
2. Plantear un protocolo de actuación, que de conformidad con el análisis de las obligaciones anteriores, permita a la autoridad fiscal y al contribuyente cumplir satisfactoriamente con sus obligaciones recaudatorias y tributarias, respectivamente.

Planteamiento del Problema.

El problema observable consiste en la práctica de que, en el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, las determinaciones que emanan de dicho ejercicio de facultades se encuentran motivadas en omisiones o incumplimientos de carácter formal o procedimental por parte de los contribuyentes.

Lo anterior se afirma con base en el estudio de la tesis jurisprudencial compartida, así como de las razones que consideró el constituyente permanente y el legislador para la instauración del principio de sustancia reconocido constitucionalmente en el artículo 17 de la Carta Magna y, *a contrario sensu*, en las causales de nulidad de los procedimientos de resolución exclusiva de fondo previstos en la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo y en el Código Fiscal de la Federación.

En este orden, se considera impropio de un Estado democrático sustancial, que las autoridades fiscales motiven sus resoluciones con bases exclusivamente formalistas y que por ende, los contribuyentes tributen exclusivamente por omisiones de carácter formal/procedimental y no por la causación sustancial de los hechos imponibles.

Por lo tanto, el problema surge cuando la actividad recaudadora del Estado se centra en detectar las omisiones formales de los contribuyentes con el fin de determinar aumentos en sus bases imponibles, en lugar de observar situaciones reales que puedan ser gravadas.

Debido a ello, el presente, se centra en resaltar la obligación/utilidad de que la autoridad aplique en sus resoluciones, métodos de determinación fiscales sustanciales que tendrán como resultado que: 1) La autoridad fiscal determine sus resoluciones con bases sustanciales, 2) Los contribuyentes que efectivamente causen los hechos imponibles, le den mayor importancia a la comprobación sustancial de sus actividades económicas, 3) se eficiente la actividad recaudatoria a través de la disminución de dilaciones procesales basadas en argumentos de índole formalista.

Planteamiento de la Hipótesis.

Derivado de lo anteriormente planteado, se deduce la presencia de un cúmulo de obligaciones adicionales a las que se encuentra constreñida la autoridad fiscal y las autoridades competentes para conocer de las controversias fiscales.

Con ello, abordamos la identificación de áreas de oportunidad para la actividad recaudatoria y heterocompositiva fiscal del Estado y la actividad económica de los contribuyentes, por lo que ésta investigación tiene como finalidad primordial, analizar e identificar las premisas fácticas y jurídicas que permitan a las autoridades fiscales determinar créditos fiscales de manera óptima, sobreponiendo la sustancia sobre la forma, con la finalidad de evitar la dilación de los procesos, suscribir acuerdos con mayor facilidad, en su caso, y por ende, que el gobernado contribuya con mayor eficiencia y celeridad a los gastos públicos.

Marco Teórico.

El marco teórico del presente trabajo tiene como finalidad plantear las bases conceptuales que emanan del Derecho Administrativo y Tributario, para el desarrollo de las premisas que soportan nuestras conclusiones.

En este orden es la base y materia del presente, el conocimiento a profundidad de los siguientes conceptos fundamentales tributarios:

1. Los actos administrativos derivados de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, por medio de las cuales, determinan contribuciones omitidas a través de la atribución de ingresos acumulables, el señalamiento de deducciones improcedentes o el mandato de modificaciones a la situación fiscal del contribuyente; determinaciones que en su conjunto tienen como finalidad última, la recaudación de los tributos que no fueron enterados de forma autoaplicativa o espontánea por el contribuyente.

2. La determinación de la base de imponible para efectos de la tributación del Impuesto sobre la Renta en México.
3. El concepto de democracia sustancial aplicado *mutatis mutandis* al régimen político de los Estados Unidos Mexicanos.
4. Los conceptos de proporcionalidad y no exceso en el ejercicio de la determinación de obligaciones fiscales derivadas de procedimientos de facultades de comprobación (auditorías fiscales).
5. Los procedimientos de resolución exclusiva de fondo de controversias entre los contribuyentes y las autoridades fiscales, de conformidad con la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo y el Código Fiscal de la Federación.
6. El principio de sustancia reconocido en nuestra Constitución, y a *contrario sensu*, en la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo y el Código Fiscal de la Federación.

Antecedentes.

Para comenzar el presente trabajo, es preciso partir del conocimiento pleno de la tesis jurisprudencial 2a. /J. 161/2017, la cual funge como base para el inicio de este estudio.²

En este orden, se resalta que la tesis en comento es producto de la sentencia emitida por virtud de la contradicción de tesis 232/2017 sustanciada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Nación, la cual conoció del asunto, derivado de la denuncia de contradicción de tesis sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito.³

² Tesis: 2a./J. 161/2017 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 50, Décima Época, Tomo I, Enero de 2018, página 355.

³ Contradicción de Tesis 232/2017, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 50, Enero de 2018, Tomo I, página 337.

Al respecto, la Segunda Sala dispuso que en relación con la emisión de comprobantes fiscales por internet y de conformidad con el artículo 29-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación (vigente en 2008 y 2012), los comprobantes fiscales, si bien deben contener la descripción del servicio que amparan, sus pormenores (especificaciones) pueden constar en un documento distinto para determinar el servicio o uso o goce que amparan.

Para comprender lo anterior, se debe partir de las consideraciones de hecho que permitieron establecer las tesis contradictorias de los Tribunales Colegiados en comento, por lo que se debe aclarar que los casos que fungieron como base para el análisis de los tribunales colegiados de circuito surgieron de revisiones fiscales y juicios de amparo directo, de los cuales conocieron los Tribunales Colegiados de Circuito que sustentaron las tesis contradictorias.

Por su parte, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito concluyó en diversas revisiones fiscales, que no existía justificación legal para que la autoridad fiscal rechazara deducciones solicitadas con diversas facturas porque de su contenido no se advertía el concepto que amparaban y por tanto, no eran idóneas para comprobar montos de gastos deducibles.

En ese sentido, el Tribunal consideró infundado el agravio de la autoridad por el que pretendió la no deducibilidad de los gastos que amparan las facturas que exhibió la contribuyente, cuando adujo que no eran gastos estrictamente indispensables por no describir de forma plena que los servicios prestados fueron servicios profesionales de almacenaje, concepto que comprenderían los servicios de supervisión, control y administración de las mercancías, pues dichas facturas describían únicamente el concepto como "servicio de almacenaje", unas, y "almacenaje", otras.

En este orden, el *A quo* determinó infundado lo anterior, porque pudo revisar que el origen de tales facturas se encontraba en el objeto de diverso contrato de prestación de servicios que celebró el contribuyente con otra persona moral.

De esa forma, determinó que el servicio de almacenaje que le fue prestado a la quejosa por la empresa con la que contrató dicho servicio, correspondía a la prestación de servicios profesionales, y por tanto, con esa base, el Tribunal pudo advertir la relación existente entre las facturas y el contrato de prestación de servicios de almacenaje para finalmente pronunciarse sobre que la deducción se ajustó a derecho.

Por su parte, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al resolver diverso amparo directo, concluyó que la descripción de los servicios proporcionados en los comprobantes fiscales emitidos a favor de la quejosa eran genéricos y, por ende, insuficientes para comprobar que se refieren a servicios por los que erogó montos que consideró deducibles de su base gravable por ser gastos estrictamente indispensables para el desarrollo de su actividad económica. Se advierte que los comprobantes fiscales emitidos, contaban con la siguiente descripción: “Mano de obra de calidad, mano de obra Apodaca, mano de obra torno, mano de obra Cerralvo”.

En este orden, el *A quo* también se pronunció respecto a que la descripción de los servicios prestados debe realizarse en el comprobante fiscal y no en documento distinto, como lo sería el contrato de prestación de servicios celebrado entre la quejosa y un tercero.

Lo anterior porque a su consideración, los comprobantes fiscales, como elemento formal de la obligación tributaria tienen como función, ser el elemento de prueba que está dotado de una serie de requisitos adicionales para cumplir dicha función, “por sí mismo”.

De todo lo anterior, se desprende que los diversos órganos jurisdiccionales consideraron determinaciones opuestas respecto a la emisión de comprobantes fiscales que amparan montos que se consideren deducibles para el contribuyente.

No obstante, como resultado de la contradicción, la Segunda Sala de la Suprema Corte sostuvo que los comprobantes fiscales no limitaban el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, por lo que sí ésta última, consideraba que los exhibidos por los contribuyentes no amparasen la transacción realizada, puede requerirles toda la información relativa a la misma.

Por ese motivo concluye que es factible determinar que la descripción del servicio o el uso o goce que se ampare en los comprobantes fiscales, por regla general, sí debe describir el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero que excepcionalmente, y atendiendo precisamente a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que se puede otorgar su uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en documento distinto el cual tenga por finalidad determinar qué integra la prestación de dicho servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, documento que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante los comprobantes fiscales correspondientes se solicite.

En consecuencia, prevaleció el criterio jurisprudencial que se analiza en el presente y que en síntesis determina que es posible que los pormenores de los comprobantes fiscales se contengan en un documento distinto, para que la autoridad fiscal pueda determinar la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo mediante los comprobantes fiscales correspondientes.

Ahora bien, es nuestra consideración que en el caso planteado, convergieron diversas cuestiones formales y sustanciales, que en el presente sientan las bases para emitir conclusiones que sirven de sustento para afirmar que en lo general, todos los actos determinantes de las autoridades fiscales deben motivarse sustancialmente.

Lo anterior, porque es advertible que la tesis jurisprudencial analizada, es el resultado de un conjunto asiduo de procesos y actos, que en sus respectivos casos, realizaron los

contribuyentes, las autoridades fiscales, posteriormente el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, los Tribunales Colegiados de Circuito y finalmente la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, los cuales arribaron a la conclusión por la que prevaleciera un criterio que determina que una cuestión de forma (expedición de factura/comprobante digital) es subsanable mediante elementos sustanciales (documentos adicionales que permitan esclarecer el concepto del comprobante fiscal), lo cual pudo y debió haber sido evitado mediante la aplicación de la justicia sustancial, que en tiempos recientes ha sido materia de introducción al sistema jurídico mexicano con mayor preeminencia.

En este orden, es claramente visible, que el tema formal fungió como base para la determinación de consecuencias jurídicas tributarias por parte de las autoridades fiscales, mismas que ante la inconformidad de los contribuyentes fueron controvertidas en las vías del juicio de nulidad, y no fue sino, hasta la disposición de la Suprema Corte, que se emitió un criterio que otorgara un sentido con bases sustanciales que diera seguridad jurídica y confianza legítima al gobernado.

Por lo anterior y en aras de evitar que las controversias fiscales, se dilaten en tan grandes magnitudes y tiempos, el presente tiene como finalidad, advertir que las resoluciones de autoridad fiscal, como actos administrativos, deben soportarse con bases de sustancia, en salvaguarda de los principios contenidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en las normas de la legislación federal, lo que necesariamente conllevará a que los procesos de recaudación y defensa fiscal se ejecuten y resuelvan, respectivamente, de forma más eficiente y con menores recursos humanos y materiales.

El Acto Administrativo Fiscal.

Para construir las bases que permitirán arribar a las metas de nuestro trabajo, es necesario partir del establecimiento de diversas premisas conceptuales generales que nos ayuden a entender las razones en las que se funda nuestra hipótesis.

Primeramente se considera necesario definir el concepto y alcance del acto administrativo fiscal, entendido como la resolución derivada del ejercicio de las facultades de uno de los poderes que conforman al Estado, la Administración Pública concentrada

en el Poder Ejecutivo, específicamente el Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público encargado en términos generales de “aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.”⁴

En este orden, el ejercicio de facultades de éste órgano, se constituye mediante el desarrollo de la actividad administrativa fiscal, es decir, se basa en la emisión de actos que en lo general se conocen como “administrativos”. Al respecto, el Profesor Emérito de la Universidad Nacional Autónoma de México y Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Gabino Fraga, nos señala que los actos administrativos, pueden separarse en actos preliminares y de procedimiento, en decisiones o resoluciones y en actos de ejecución.

Por lo que hace al caso, los actos administrativos fiscales, son aquellos que se materializan en actos, ejecutivos y unilaterales, que determinan situaciones jurídicas (crean, reconocen, modifican, transmiten o extinguen obligaciones y derechos) para casos individuales, y que se efectúa en cumplimiento de las atribuciones y facultades que las leyes le determinan a la Administración Pública, en materia fiscal y aduanera. En dichos actos, está contenida la voluntad de la autoridad administrativa de aplicar la ley y proveer lo necesario para su cumplimiento, en función del interés general o del interés público.⁵

⁴ Artículo 2 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

⁵ **SÁNCHEZ PICHARDO, Alberto C.**, *Los medios de impugnación en materia administrativa*, 11ª edición, México, Porrúa, 2017. Pág. 59.

Lo anterior es relevante, porque en el caso que nos ocupa se analiza la vertiente de los actos administrativos fiscales resolutivos, que a opinión del Ministro, son los actos principales porque constituyen la finalidad principal de la administración pública.⁶

Para complementar lo anterior, hallamos que el Poder Judicial a través de su labor interpretativa también ha determinado el concepto de la materialidad de las facultades de las autoridades administrativas, en las que se incluyen las del Servicio de Administración Tributaria, y que ha definido en la siguiente tesis.

Cito el rubro y contenido a continuación:

ACTO ADMINISTRATIVO. CONCEPTO.

La actividad administrativa del Estado se desarrolla a través de las funciones de policía, fomento y prestación de servicios públicos, lo cual requiere que la administración exteriorice su voluntad luego de cumplir los requisitos y procedimientos determinados en los ordenamientos jurídicos respectivos. El acto administrativo es el medio por el cual se exterioriza esa voluntad y puede conceptuarse como el acto jurídico unilateral que declara la voluntad de un órgano del Estado en ejercicio de la potestad administrativa y crea situaciones jurídicas conducentes a satisfacer las necesidades de la colectividad.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 1603/2001. Contralor Interno en la Procuraduría General de la Republica y otra autoridad. 12 de diciembre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretario: Alfredo A. Martínez Jiménez.

De los anteriores conceptos, podemos determinar que el ejercicio del poder del Estado se manifiesta a través de acciones enfocadas a satisfacer el interés público las cuales deben guardar diversos requisitos y procedimientos determinados en la legislación positiva en sentido amplio.

Dichos procedimientos y requisitos, refieren a diversos elementos formales y sustanciales de los cuales depende su existencia o validez en el ámbito jurídico.

⁶ **FRAGA, Gabino**, *Derecho Administrativo*, 46ª edición, México, Porrúa, 2007, Pág. 234.

Así, hallamos que el acto administrativo en lo general y en lo particular para el Servicio de Administración Tributaria, es decir el acto administrativo fiscal, requiere para su plena existencia y vinculación hacia quien se dirige, el cumplimiento de diversos elementos esenciales, los cuales para efectos del presente trabajo los clasificamos en dos grandes vertientes: los que debe tener la autoridad para emitirlo, y los que debe cumplir la autoridad al emitirlo.⁷

En este orden, los elementos sustanciales que debe cumplir la autoridad al emitirlo están determinados por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y la legislación aplicable que de ella emana, fundados en los principios de legalidad y seguridad jurídica que permean en todos los ámbitos de actuación de las autoridades.

Así, en todo acto administrativo, hay (debe haber) siempre un fin último, que es el resultado que la administración obtiene, útil y conveniente para el interés general, es decir el mérito del acto,⁸ el cual no obstante debe salvaguardar los principios emanados de la Carta Magna.

Es por ello que abordaremos un análisis sucinto de estos principios para posteriormente concatenarlos al establecimiento de la obligatoriedad de la motivación sustancial (o la motivación formal proporcional) como uno de los elementos esenciales del acto fiscal determinante.

El principio de legalidad en los actos administrativos.

Antonio Carrillo Flores, tratadista del Derecho Administrativo en México, refiere acertadamente que “La justicia administrativa nació en México circunscrita a la materia tributaria y además subordinada a las disposiciones del juicio de garantías”⁹. Esta

⁷ **PALOMO CARRASCO, Oscar**, *La observancia obligatoria de la jurisprudencia emanada de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y de los Tribunales Colegiados de Circuito en los Actos Administrativos*. 1ª edición, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie Doctrina Jurídica, núm. 726, 2015, Pág. 65.

⁸ **SERRA ROJAS, Andrés**, *Derecho Administrativo*, 10ª edición, México, Porrúa, 1981, Pág. 264.

⁹ **LIRA GÓNZALEZ, Andrés de la**, *Lo Contencioso Administrativo, Ejemplo Dificil para el Constitucionalismo Mexicano*, “La ciencia del derecho procesal constitucional. Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho”, T. XII. Eduardo Ferrer Mac-

afirmación entraña el vínculo entre las ramas del Derecho Fiscal y Administrativo con los principios que emanan de la Constitución, derivados a su vez de los derechos humanos que ella reconoce.

En este sentido, es un axioma la obligatoriedad de las autoridades fiscales de observar lo que establece el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual dispone lo siguiente:

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

Ahora bien, del análisis del precepto constitucional, encontramos lo que en la generalidad se conoce como garantía de legalidad, la cual consiste esencialmente, en que para que una autoridad, de cualquier índole que ésta sea, pueda afectar la esfera jurídica de los gobernados, se requiere que ese acto de autoridad se encuentre debidamente fundado y motivado, para que no deje en estado de indefensión al particular.

Lo anterior, también llamado “control de legalidad de los actos de autoridad”, tiene como objetivo en el contexto constitucional, que las autoridades se ciñan en forma estricta a las facultades y obligaciones que les otorga el legislador, para que sus determinaciones tengan en todo momento debido fundamento legal y consecuencias de derecho válidas.

Nuevamente mencionamos la vinculatoriedad que emana de este principio en todas y cada una de las formas de acción de la autoridad y es tal su importancia que, abarca incluso el vislumbramiento del actuar futuro e ideal de las autoridades, respecto a ello, Francisco Laporta, nos ilustra que no debe ser meramente “un universo ético”, esto es: “(El principio de legalidad) no es una propiedad del derecho, algo inherente a la mera existencia empírica del orden jurídico, sino que es un postulado metajurídico, una

Gregor, Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, Coord. México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2018, Pág. 289.

exigencia ético-política o un complejo principio moral que está más allá del puro derecho positivo, o dicho en término familiares, que no se refiere al derecho que es, sino al derecho que debe ser”.¹⁰

Este principio, además ha sido reconocido por el legislador federal en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, que señala que los actos administrativos, deberán estar fundados y motivados, así como expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.¹¹

El principio de seguridad jurídica en los actos administrativos.

En concatenación al principio anterior, este principio radica en la prohibición a las autoridades, de cualquier clase o jerarquía que constituyan, expedir o crear actos que dejen a los particulares en estado de inseguridad jurídica, principio igualmente consagrado en el artículo 16 Constitucional.

En este orden, respecto de lo que debe entenderse por seguridad jurídica, el Diccionario Jurídico Mexicano señala que “La seguridad jurídica la define Delos así: es la garantía dada al individuo de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán objeto de ataques violentos o que, si éstos llegan a producirse, le serán aseguradas por la sociedad, protección y reparación (...) Desde el punto de objetivo, la seguridad equivale a la existencia de un orden social justo y eficaz cuyo cumplimiento está asegurado por la coacción pública.”¹²

Así en consecuencia, la seguridad jurídica representa la certeza y convicción que tiene el individuo de que la sociedad le asegurará y respetará su persona, sus bienes y sus derechos, en una forma justa y adecuada.

¹⁰ **LAPORTA, Francisco**, “Imperio de la Ley: Reflexiones sobre un punto de partida de Elías Díaz, Doxa Cuadernos de Filosofía del Derecho, España, Vol. I, 15-16, 1994, https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/10619/1/doxa15-16_05.pdf..

¹¹ **BASHAM, RINGE Y CORREA, S.C.**, *Controversia Fiscal*, 1ª edición, México, DOFISCAL, 2022, Pág. 137.

¹² **INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS-UNAM**, *Diccionario Jurídico Mexicano*, 7ª. Edición, México, Porrúa, 1994, Pág. 2885.

Es importante destacar que esta garantía se instituyó con una doble finalidad; la primera, evitar que las autoridades ejerciten el poder político que se les ha conferido de manera arbitraria y, la segunda, que los gobernados tengan la oportunidad de conocer cabalmente y con anticipación, todos los supuestos normativos y las consecuencias establecidas por las normas a las conductas desplegadas por ellos.

Ignacio Burgoa Orihuela en su obra “Las Garantías Individuales”¹³, respecto a las garantías de seguridad y certeza jurídicas, afirma que son: “El conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el *summum* de sus derechos subjetivos.

En este sentido, podemos decir que uno de los fines principales del Derecho es brindar seguridad jurídica, siendo ésta la certeza que tiene la persona de que su situación jurídica no será modificada sino únicamente por procedimientos previamente establecidos en la norma jurídica.

El Poder Judicial de la Federación coincide en la interpretación de este principio, y ha manifestado en tesis lo anteriormente citado:

“GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. SUS ALCANCES.

La garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no debe entenderse en el sentido de que la ley ha de señalar de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares, sino que debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades, lo que explica que existen trámites o relaciones que por su simplicidad o sencillez, no requieren de que la ley pormenore un procedimiento detallado para ejercer el derecho correlativo. Lo anterior corrobora que es innecesario que en todos los supuestos de la ley se deba detallar minuciosamente el procedimiento, cuando éste se encuentra definido de manera sencilla para evidenciar la forma en que debe hacerse valer el derecho por el particular, así como las facultades y obligaciones que le corresponden a la autoridad.”¹⁴

¹³ **BURGOA, Ignacio**, *Las garantías individuales*, 38ª edición, México, Porrúa, 2005. Pág. 504.

¹⁴ **Tesis:** 2a./J. 144/2006, *Semanario Judicial de la Federación*, Tomo XXIV, Octubre de 2006, página 351.

Así, el principio de seguridad jurídica resulta trascendental para el correcto funcionamiento del orden jurídico mexicano, puesto que es necesario dotar de la más absoluta eficacia a dicho orden para que sea viable en la realidad regular las diversas instituciones jurídicas que hacen posible su funcionamiento. Por lo tanto, el orden jurídico vigente lo constituye el conjunto de normas dotadas de obligatoriedad por la autoridad política, es decir, son normas que, por haber cumplido con los elementos establecidos en los ordenamientos constitucionales, legales y reglamentarios, han sido declaradas vigentes por el poder público.

De igual manera, los órganos jurisdiccionales internacionales se han pronunciado respecto de las prerrogativas expuestas en este sentido, por ejemplo, la Corte Interamericana de Derecho Humanos se ha pronunciado sobre la importancia de la salvaguarda de la legalidad y seguridad jurídica con relación a los artículos 8 y 25 de la Convención Americana de Derecho Humanos.

Al respecto cabe mencionar que, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la contradicción de tesis 293/2011¹⁵ estableció que los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados internacionales, constituyen el parámetro de control de regularidad constitucional, por lo cual se encuentran insertos dentro del orden jurídico nacional, ello en consonancia con las Reformas Constitucionales en materia de Derechos Humanos de 10 de junio de 2011.

A su vez, el Alto Tribunal reconoció que, *“los criterios emanados de la jurisprudencia emitida por la Corte Interamericana de Derecho Humanos resultan vinculantes para los Jueces nacionales con independencia de que el Estado mexicano haya sido parte en el litigio, toda vez que dotan de contenido a los derechos humanos establecidos en la Convención Americana sobre Derechos Humanos”*.¹⁶

¹⁵ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Contradicción de tesis 293/2011. Pleno, Libro 5, abril de 2014, Tomo I, página 96.

¹⁶ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Pleno, Décima época, Jurisprudencia, Tesis: P./J. 21/2014 (10a.), abril de 2014.

Además, en el expediente Varios 1396/2011, la Suprema Corte de Justicia de la Nación reconoció que *“las sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en las que el Estado mexicano haya sido parte son obligatorias para el Poder Judicial”, precisando que “no solamente los puntos de resolución concretos de la sentencia, sino la totalidad de los criterios contenidos en la sentencia mediante la cual se resuelve ese litigio”*.¹⁷

Expuesto lo anterior queda claro que en nuestro sistema jurídico los criterios y sentencias emitidas por la Corte Interamericana de Derecho Humanos resultan vinculantes y de observancia obligatoria para los jueces e impartidores de justicia en nuestro país, en correlación con los principios expuestos en este apartado.

El Acto fiscal determinante.

Una vez que se plantearon las bases de los requisitos constitucionales y legales a que ésta obligada toda autoridad administrativa a observar, y una vez que conceptualizamos que un acto administrativo fiscal es aquel acto resolutivo o principal, emanado de una autoridad perteneciente al Poder Ejecutivo cuya labor se centra en actividades de recaudación, fiscalización y de generación de políticas fiscales, mismo que se encuentra sujeto a los principios de legalidad y seguridad jurídica que atañen a todos los actos de autoridad, es que se considera necesario para efectos del presente, circunscribir el alcance de este estudio a los actos de la autoridad fiscal a los que le son aplicables las consideraciones aquí vertidas.

Por lo anterior es necesario, definir que si bien las autoridades fiscales concentran en su poder diversos tipos de facultades, las referentes para efectos determinantes en este caso, son las resoluciones que deriven del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere las fracciones II, III y IX del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2022 y además, que del contenido de su resolución se encuentre un mandato de autoridad valorable pecuniariamente y que exceda en su cuantía a doscientas veces

¹⁷ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Pleno, Tesis: P. XVI/2015 (10a.), septiembre de 2015.

la Unidad de Medida y Actualización, elevada al año, vigente al momento de emisión de la resolución combatida.

Lo anterior porque como se desarrollará más adelante, los actos que se deriven del ejercicio de las facultades contenidas en dichas fracciones, son los actos susceptibles de ser controvertidos en la vía de la resolución exclusiva de fondo, ya sea en recurso de revocación o en juicio de nulidad, ambos de resolución exclusiva de fondo.

Ahora bien, cuando se habla de facultades de comprobación, como su nombre lo indica, se refiere al derecho o atribución con la que cuenta la autoridad fiscal para confirmar o corroborar que los contribuyentes, responsables solidarios, terceros con ellos relacionadas, incluso los asesores fiscales, han cumplido con las disposiciones tributarias. Esta potestad no solo se limita a corroborar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, sino que se extiende a determinar contribuciones omitidas, créditos y a comprobar la comisión de delitos fiscales.¹⁸

En este orden hallamos que las fracciones II, III y IX del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2022, refieren a las denominadas revisiones fiscales o auditorías ejercidas por parte de las autoridades fiscalizadoras.

Al respecto y con la finalidad de establecer las bases del concepto a desarrollar, se expone que la fracción II del citado artículo dispone la facultad denominada comúnmente como revisión de gabinete o escritorio, mediante la cual la autoridad fiscalizadora, requiere a los contribuyentes, a los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades fiscales o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.

¹⁸ **BASHAM, RINGE, CORREA, S.C.**, *cit.*, Pág. 119.

Las revisiones de gabinete son una de las facultades más utilizadas por el Servicio de Administración Tributaria para inspeccionar el correcto cumplimiento de obligaciones fiscales del contribuyente, con 7,067 realizadas durante el ejercicio 2020.¹⁹

La fracción III del artículo 42 en estudio, incluye en su contenido la denominada “visita domiciliaria”, facultad mediante la cual la autoridad fiscal se presenta en el domicilio fiscal de los contribuyentes, sus responsables solidarios o terceros relacionados a efecto de revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

Esta representa una de las facultades de comprobación que más practican las autoridades fiscales y aduaneras, porque les permite ingresar al domicilio de los contribuyentes a fin de revisar diversos documentos y sistemas para verificar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, e incluso realizar recorridos en las instalaciones y domicilio del particular con el objeto de detectar los bienes y/o maquinaria con la que cuenta.²⁰

Por último, la fracción IX contiene en su mandato legal, la facultad de: “Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.”

Al respecto, esta facultad se sustenta de diversos elementos y figuras que se incorporaron con la Reforma Fiscal para 2014, en materia de cumplimiento electrónico o digital para efectos fiscales, entre los que se encuentran la elaboración de la contabilidad de los contribuyentes de manera electrónica, el envío de la referida contabilidad a través del portal de Internet del Servicio de Administración Tributaria, entre otras.

¹⁹ *Idem.*

²⁰ *Ibid.* Pág. 137

Los anteriores elementos o figuras jurídicas permiten al Servicio de Administración Tributaria, tener la información de los contribuyentes de manera electrónica, y en ese contexto, también se incorporó al Derecho Positivo Mexicano ésta nueva facultad de comprobación denominada “revisión electrónica”.²¹

En este orden, las facultades de comprobación antes descritas son las comúnmente denominadas “auditorías fiscales”, las cuales en lo general contienen los mecanismos que la autoridad fiscalizadora ejerce para determinar que los contribuyentes han cumplido debidamente con sus obligaciones tributarias.

Además del fin anterior, las facultades de comprobación antes descritas, comparten en común que su ejercicio se efectúa mediante procedimientos debidamente establecidos en la ley, cuyo resultado final se materializa en una resolución que determina si el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones fiscales, ha corregido su situación fiscal o si existen observaciones al comportamiento fiscal del contribuyente que ameriten la determinación de créditos fiscales y sus accesorios y/o la modificación de la situación fiscal del contribuyente. Estas resoluciones son las que son el objeto de estudio del presente y se les denomina determinantes, porque en efecto determinan un mandato y/o sanción al contribuyente por haber inobservado adecuadamente las obligaciones fiscales a que estaba constreñido o por haber actualizado algún supuesto de infracción en materia fiscal.

Dicho de otra manera, los actos determinantes de la autoridad fiscal, son los actos imperativos, emitidos por autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación, haciendo alusión a los actos administrativos imperativos, como los señala el Dr. Serra Rojas, los cuales son aquellos que contienen un mandato o una prohibición. Su misión es provocar en los obligados, en este caso, en los contribuyentes, una determinada conducta respecto de la Administración, en este caso la Hacienda Pública, siendo el caso de que si es necesario, se fuerce coactivamente a ella, por eso hay que

²¹ *Ídem*. Pág. 144.

contar también entre los actos administrativos de esta especie las medidas coactivas adoptadas para la ejecución del mandato.²²

Es así, como concluimos que, para el efecto de este estudio, los actos determinantes en materia fiscal son aquellos que, emanados del ejercicio de las revisiones de gabinete, visita domiciliaria o revisión electrónica, resuelven atribuir al contribuyente un mandato de autoridad por medio del cual se le requiere al pago o cumplimiento de contribuciones omitidas u obligaciones fiscales diversas, con la finalidad última de que el erario público no se vea afectado.

Aunado a lo anterior, es esencial para el concepto, que las resoluciones en cuestión contengan elementos valorables pecuniariamente, debido a que es un requisito para su impugnación en la vía exclusiva de fondo que su contenido ascienda a doscientas veces la Unidad de Medida y Actualización²³, elevada al año. Ello quiere decir que al tiempo en que este estudio se desarrolla (Septiembre - 2022) el valor de la Unidad de Medida y Actualización anualizada es de \$35,101.08 (treinta y cinco mil ciento un pesos 08/100 m.n.), lo que implica que ésta cantidad multiplicada por 200 nos da como resultado la cantidad de \$7'020,216.00 (siete millones veinte mil doscientos dieciséis pesos m.n.).

En este orden, también es importante señalar que para que las resoluciones que hemos estado analizando, se consideren como actos fiscales determinantes, no implica necesariamente la determinación de un crédito fiscal que ascienda a la cantidad señalada, sino más bien que en su contenido se entrañe un mandato de la autoridad fiscal que sea valorable pecuniariamente y cuyo monto supere la cantidad antes descrita.

Esto es, porque existen determinaciones de la autoridad fiscal que ordenan la modificación de la situación fiscal del contribuyente, sin que necesariamente comanden el pago de alguna contribución omitida o multa por actualización de infracciones, sino que se ha observado, que hay órdenes de autoridad de modificar el saldo de cuentas de

²² **SERRA ROJAS, Andrés**, *Op. Cit.* Pág. 234.

²³ Consultado el 22 de octubre de 2022 en: <https://www.inegi.org.mx/temas/uma/>

orden contable del contribuyente, tal como lo es la Cuenta Única de Capital de Aportación, misma que, cuando la autoridad fiscal considera que no ha sido debidamente constituida, le ordena al contribuyente que disminuya su saldo mediante declaración complementaria. Los efectos de dicha disminución impactan en las futuras reducciones de capital del contribuyente, y por ende son valorables en sentido pecuniario por lo que, para efectos de este estudio, se consideran resoluciones impugnables en la vía exclusiva de fondo y por tanto, actos fiscales determinantes.

Un efecto apreciable de lo anterior, se visualiza en la sentencia emitida por la Primera Sala Regional De Occidente en el juicio ordinario: 6642/19-07-01-9 en la que se puede apreciar la siguiente inserción:

“De ahí que, si en el caso la autoridad fiscalizadora informó en tiempo a la actora el citado derecho; y, esta acudió ante sus oficinas, según el acta de asistencia de 22 de junio de 2018, donde se hicieron constar como hechos u omisiones que pudieran entrañar un incumplimiento en el pago de contribuciones, los consistentes en:

[...] diversos aumentos de capital y primas por suscripción de acciones, que se incluyeron en el saldo de la Cuenta de Capital de Aportación (CUCA) que no fueron soportados, es decir, por los aumentos no fue recibida información que acredite su exhibición y/o pago y por los aumentos que se realizaron mediante capitalización de partidas, no se acreditó el origen de las mismas, Lo anterior, además tendría efectos en la determinación de la utilidad distribuida gravable por la reducción de capital realizada en 201 [sic] por el contribuyentes”.²⁴

²⁴ Consultado el 30 de octubre de 2022 en:
<http://sentencias.tjffa.gob.mx:8080/SICSEJLDOC/faces/content/public/consultasentencia.xhtml>

En conclusión, es fundamental para el desarrollo del presente estudio, delimitar el concepto de actos de autoridad determinantes en materia fiscal, para el efecto de vincular estos actos con las directrices con las que concluirá este trabajo.

Así las cosas, los actos de autoridad determinantes en materia fiscal, para efectos de este estudio, son todos aquellos actos resolutivos que sean el resultado final del ejercicio de 3 facultades de comprobación en concreto (revisión de gabinete, visita domiciliaria y revisión electrónica), cuya resolución contenga un efecto valorable en dinero que exceda el monto de \$7'020,216.00 (siete millones veinte mil doscientos dieciséis pesos m.n.) y que vincule a un contribuyente fiscalmente, es decir, que determine la existencia de una obligación fiscal, que se fije en cantidad líquida o dé las bases para su liquidación, que niegue la devolución de un ingreso, imponga multas por infracción a las normas fiscales federales o en general, que causen un agravio en materia fiscal.

Motivación sustancial.

Una vez planteado el concepto materia del presente estudio, el cual consiste en los actos determinantes de las autoridades fiscales, hallamos que es innegable que estos actos administrativos circunscritos a la materia tributaria están subordinados a las disposiciones de derechos fundamentales. Entre ellas, hallamos los ya expuestos principios de legalidad y seguridad jurídica, las cuales entrañan la obligatoriedad de fundar (manifestar los preceptos legales aplicables) y motivar (manifestar la concatenación entre los acontecimientos y la norma aplicable) todo acto de autoridad.

En este orden, el presente trabajo tiene como finalidad determinar que, además de lo anterior, otro elemento esencial adicional de los actos de autoridad determinantes en materia fiscal, es la motivación sustancial de los mismos o la motivación formal proporcional.

Ahora bien, la afirmación anterior requiere a su vez la determinación del concepto de motivación sustancial planteado, el cual en nuestra consideración refiere a dos cuestiones que se complementan:

La primera es el conocido encuadramiento de la realidad aplicable a la norma, el deber que tiene la autoridad de señalar con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

En palabras de Alberto C. Sánchez Pichardo, la motivación es: “Como forma de demostrar que la norma general, se aplica a la conducta particular del gobernado, (la motivación) consiste en señalar con precisión, las circunstancias especiales, particulares o causas inmediatas que la autoridad administrativa competente haya tenido en consideración para la emisión del acto. La motivación es el razonamiento de la autoridad sobre el cómo y el por qué la actuación del gobernado se adecuó a lo previsto en la ley, con el fin de demostrar que su acto es legal, careciendo de toda arbitrariedad”.²⁵

En este orden, el concepto general de motivación, también ha sido analizado y definido por el Máximo Tribunal de nuestro país, a decir se expone la siguiente tesis jurisprudencial:

“FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.

De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto

²⁵ **SÁNCHEZ PICHARDO, Alberto C.**, *Los medios de impugnación en materia administrativa*, 11ª edición, México, Porrúa, 2017, Pág. 88.

legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.”²⁶

La segunda cuestión, es la referente al adjetivo que se ha decidido utilizar para el presente trabajo, es decir, “lo sustancial” o “de fondo”.

Sirve para este propósito acudir a la definición de “sustancia” que se aprecia en la edición electrónica del *Diccionario de la lengua española*, publicada en 2001.²⁷ Misma de la que se puede advertir que “Sustancia” es:

“1. f. Ser, esencia o naturaleza de algo.

(...)

3. f. Aquello que permanece en algo que cambia.

4. f. Aquello que constituye lo más importante de algo.”

De igual forma, hallamos que una de las acepciones de la palabra “Fondo”, misma que utilizamos para efectos del presente refiere a:

“Parte principal y esencial de algo, en contraposición a la forma”.

De igual manera consideramos pertinente acudir al significado de “Substancia” desde un concepto de teoría ontológica, en el sentido de que la substancia de algo, es lo que lo hace ser, precisamente ese algo.

²⁶*Semanario Judicial de la Federación.*, Volumen 97-102, Tercera Parte, página 143

²⁷ Consultado el 10 de noviembre de 2022 en:

<https://www.rae.es/drae2001/sustancia#:~:text=sustancia.,importante%20de%20algo>.

El filósofo José Ferrater, explica muy bien la cuestión ontológica que permite al objeto o sujeto precisamente, ser aquello o aquel, cuando nos menciona que el vocablo latino *substantia* (= «substancia») corresponde al verbo *substo* (infinitivo, *substare*) y significa literalmente «la estancia debajo de» en el sentido de «el estar debajo del» y de «lo que está debajo de».

Así las cosas, supone que una substancia está debajo de cualidades o accidentes, sirviéndoles de soporte, de modo que las cualidades o accidentes pueden cambiar en tanto que la substancia permanece; un cambio de cualidades o accidentes no equivale necesariamente a que la substancia pase a ser otra, mientras que un cambio de substancia es un cambio a *otra* substancia.²⁸

Ahora bien, para efectos del presente, debemos correlacionar el concepto de sustancia, así como el de fondo que de conformidad con la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo y el Código Fiscal de la Federación, los cuales disponen que, para efectos de los procedimientos contenciosos de resolución exclusiva de fondo, se entenderá por concepto de impugnación cuyo objeto sea resolver exclusivamente sobre el *fondo* de la controversia, entre otros, aquéllos que referidos al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de las obligaciones revisadas, pretendan controvertir alguno de los siguientes supuestos:

- Los hechos u omisiones calificados en la resolución impugnada como constitutivos de incumplimiento de las obligaciones revisadas.
- La aplicación o interpretación de las normas involucradas.
- Los efectos que haya atribuido la autoridad emisora al incumplimiento total o parcial de requisitos formales o de procedimiento que impacten o trasciendan al fondo de la controversia.
- La valoración o falta de apreciación de las pruebas relacionadas con los supuestos mencionados en las fracciones anteriores

²⁸FERRATER MORA, JOSÉ, *Diccionario de Filosofía*, Universitat de Girona, España, <https://www.diccionariodefilsosofia.es/es/diccionario//3822-substancia.html>

Así, consideramos para efecto de este estudio, que lo “sustancial” o de “fondo” es la controversia que surja respecto de la determinación de los elementos ontológicos del tributo, también conocidos como elementos esenciales, es decir el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago.

Al respecto, la Dra. Alil Álvarez Alcalá, nos indica que: “En México, la importancia de estos elementos (elementos esenciales del tributo) se debe a que están protegidos por lo que se conoce como garantías constitucionales en materia fiscal, contenidas en el artículo 31, fracción IV²⁹, de la Constitución, y por las reglas de interpretación que rigen en dicha materia de acuerdo al artículo 5° del Código Fiscal de la Federación³⁰. Sin embargo, en la mayoría de los países se estudian a fin de explicar – *a fondo*- la causación de determinado tributo”.³¹

En ese sentido, se coincide con la Dra. Álvarez, y efectivamente, como menciona al final de la afirmación que transcribimos en el presente, los elementos esenciales del tributo, se estudian a fin de explicar la causación del tributo, porque dichos elementos componen la substancia del mismo, es decir, que si éstos elementos se alteran, suprimen, o *no se utilizan para efectos de motivación*, lo que se consideraba impuesto, ya no lo es, porque dicha alteración, supresión o no consideración de sustancia, de fondo o de esencia, modificó la ontología del tributo y la transformó por otra.

En este orden, es claro que por sustancial, de fondo o esencial nos referimos a las consideraciones fácticas que permean en que una situación de hecho actualice hipótesis jurídicas relacionadas con el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de las obligaciones

²⁹ **Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

³⁰ **Artículo 5o.-** Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

³¹ **ÁLVAREZ ALCALÁ, Alil**, *Lecciones de Derecho Fiscal*, T. II, 3ª edición, México, Educare, 2022, Pág. 40.

tributarias. Es decir, consideraciones de hecho directamente vinculadas a la actualización del hecho imponible que en última instancia se concluye en el pago de la contribución, porque ello *son* la contribución.

Con base en lo anterior, la motivación sustancial en los actos de la autoridad fiscal es el señalamiento de la autoridad fiscal de que se han cumplido las consideraciones fácticas referentes a las operaciones que los diversos sujetos realizan respecto del objeto o supuesto jurídico de la norma tributaria que regula el hecho imponible.

Es decir, la motivación sustancial es la invocación de que se ha generado el hecho imponible, el objeto del gravamen, o dicho en las palabras de la Dra. Álvarez Alcalá “la realidad económica sujeta a imposición” o “el supuesto jurídico previsto en la norma fiscal como generador de la obligación tributaria cuando el contribuyente se coloca dentro del mismo”.

En este orden, se define a “lo sustancial” como todo lo referente a las cuestiones de hecho, verificables por la autoridad, que detonan el cumplimiento de la obligación tributaria entendida como el pago del tributo.

Para aclarar lo anterior, es útil resaltar que el concepto “sustancial”, de igual manera debe ser analizado por exclusión a lo “formal”, lo que implica que la sustancia de las operaciones que actualizan los supuestos jurídicos de las obligaciones tributarias se compone de aquellos elementos que no son “formalidades” u “obligaciones de forma” respecto del cumplimiento de obligaciones tributarias en general.

Como ejemplo de lo anterior, hallamos que respecto del Impuesto sobre la Renta aplicable en México, las personas físicas y morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta respecto de todos sus ingresos, lo que implica que todas las operaciones que éstos sujetos realicen, y que les conlleven a tener un “ingreso” en su patrimonio, actualizarán el supuesto normativo del impuesto en comento y por ende, se deberá cubrir el monto del mismo indicado en la norma.

En este caso, las operaciones o actividades que generan el acrecentamiento patrimonial o “ingreso” del contribuyente, son las consideraciones “sustanciales” que actualizan la obligación tributaria de pagar el impuesto sobre la “renta” obtenida, es decir, sobre los ingresos.

Ahora bien, *vis-à-vis* a lo anterior, existen otro tipo de obligaciones tributarias que son accesorias al pago del impuesto anterior, como lo son la presentación de declaraciones, avisos, inscripción a registros, obtención de firmas digitales electrónicas, activación de un buzón electrónico denominado tributario, identificación de socios/accionistas ante la autoridad fiscal, llevar contabilidad, etcétera.

Las obligaciones anteriores, propiamente no son elementos sustanciales que provean elementos de fondo para la constitución de la obligación tributaria, como en el caso del Impuesto sobre la Renta, si no que constituyen mecanismos de control y supervisión que facilitan a la autoridad fiscal verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales de los contribuyentes.

No obstante, su incumplimiento, puede generar la motivación en que la autoridad fiscal base sus resoluciones derivadas del ejercicio de sus facultades de comprobación.

Lo anterior, es evidentemente visible en la tesis jurisprudencial analizada para efectos de este estudio, por virtud de la cual se aprecia que, todo el proceso que culminó en el pronunciamiento de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, comenzó cuando las autoridades fiscales fundaron y motivaron diversas resoluciones determinantes con bases y consideraciones de carácter formal, consistentes en que los contribuyentes no cumplieron con un requisito formal respecto de los comprobantes fiscales digitales, por ende, las autoridades consideraron que no se encontraban en aptitud de determinar que los montos y operaciones que amparaban esos certificados fueran válidos para acreditar la operación que en ellos se apreciaba, y por ende, determinaron la improcedencia de

deducciones amparadas en dichos comprobantes fiscales, lo que tuvo como efecto que se determinase un crédito fiscal a los gobernados.

Así las cosas, hallamos que en contraposición al ejemplo contenido en el párrafo anterior, la motivación sustancial refiere a todo señalamiento de fondo, de que la hipótesis jurídica del tributo ha sido actualizada de conformidad con los sujetos y objetos correspondientes.

Otro ejemplo de lo anterior, surge cuando un contribuyente que deduce de su base gravable operaciones que constituyeron un gasto indispensable para su operación las cuales estaban soportadas por un comprobante fiscal digital (factura) que no cumplía con todos los requisitos formales para su expedición, es susceptible a ser revisado por la autoridad fiscal, misma que mediante su revisión desestima la deducción que el primero realizó con base en los comprobantes mencionados porque éstos no cumplían con todos los requisitos formales que la ley establece, no obstante que éstos soportan operaciones reales y actuales que constituyeron un gasto para el contribuyente.

Esta desestimación implicará, que la autoridad fiscal determine la improcedencia de la deducción del contribuyente y por tanto, sumará los montos que amparen los comprobantes fiscales improcedentes a la base gravable del contribuyente, lo que necesariamente se verá reflejado en la determinación de un crédito fiscal por ingresos omitidos (a menos que el contribuyente tenga pérdidas mayores u otras deducciones).

El caso anterior, es una situación hipotética que si bien deriva en un acto administrativo fiscal “legal” éste se soporta únicamente en consideraciones de índole formal, porque el contribuyente falló en verificar que los comprobantes fiscales que le expidieron contaran con los requisitos legales para la emisión de éste tipo de documentos comprobatorios, aun cuando las operaciones que amparaban fueran reales, actuales y verificables.

La motivación sustancial, razón de su distinción.

Ahora bien, la razón primigenia de distinguir la motivación sustancial de los actos de autoridad es que en el sistema jurídico mexicano actual, existen mecanismos de control de legalidad que en específico estudian y se pronuncian sobre este tipo de motivaciones.

Al respecto y a manera de justificación, es relevante mencionar que ya en el año 2013, el Dr. Hugo Carrasco Hiriarte, señalaba en su libro “El Poder Ciudadano en Materia Fiscal” la necesidad de implementar una justicia “sustantiva”, al respecto indicaba desde ese entonces que, “era preocupante que (...) los Tribunales sigan dictando sentencias de contenido formal que provocan que el contencioso de anulación se convierta en un contencioso de no pago y que en el universo administrativo por nulidades de carácter formal, los gobernados no respeten la ley, y los culpables resulten absueltos, como inocentes, ocasionado inestabilidad en el régimen donde tiene que imperar la justicia y los principios que rigen a ésta.

Por ello se tiene que innovar las formas y procedimientos de los Tribunales, para que se dicten sentencias de fondo y no de forma, por lo que, se sugiere que los magistrados al momento de formular sus fallos, tengan la facultad de resolver el fondo de la cuestión planteada y en materia de impuestos que ellos decidan cual es la cantidad que el contribuyente debe pagar.³²

Ahora con relación a ello, y en función de que el presente, tiene la finalidad de hacer más eficiente la actividad recaudatoria, en correlación con la protección de los derechos del contribuyente, nos referimos a que ahora ya existen procedimientos contenciosos denominados “de resolución exclusiva de fondo”, que priorizan elementos de motivación sustancial de los asuntos por encima de la motivación formal, siendo éstos los ya comentados, recurso de revocación y juicio de nulidad, ambos de resolución exclusiva de fondo, los cuales son mecanismos para la resolución de controversias en materia fiscal a los que los contribuyentes tienen derecho a accionar cuando consideren que las autoridades fiscales han emitido resoluciones que vulneran sus derechos tributarios,

³² **CARRASCO IRIARTE, Hugo**, *El poder ciudadano en materia fiscal*, 1ª edición, México, Porrúa, 2013, Pág. 81.

respecto de asuntos exclusivos de fondo, o como referimos en este estudio, asuntos “sustanciales”.

En este sentido, también es válido manifestar que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ha dispuesto en su artículo 17, el mandato de privilegiar la sustancia, por sobre los formalismos.

En su literalidad, el texto constitucional indica lo siguiente:

“Artículo 17.

(...)

Siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos en los juicios o procedimientos seguidos en forma de juicio, las autoridades deberán privilegiar la solución del conflicto sobre los formalismos procedimentales.”

Lo anterior, necesariamente se traduce en una prerrogativa fundamental para el gobernado, mediante la cual, se reconoce que el Estado, debe privilegiar la solución de conflictos con bases sustanciales, prerrogativa que a nuestra consideración se ha positivizado en la materia fiscal, mediante la introducción de los procedimientos de resolución exclusiva de fondo.

El primero de éstos procedimientos se encuentra regulado en los artículos 133-B al 133-G del Código Fiscal de la Federación vigente en 2022 y el segundo en el Capítulo XII de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo denominado “Del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo”, artículos 58-16 a 58-29, también vigente en 2022.

A manera de aclaración, se informa que el recurso de revocación exclusiva de fondo se promueve y tramita ante la autoridad fiscal que emite el acto fiscal determinante y el juicio de resolución exclusiva de fondo, se tramita ante la Sala Especializada en Materia de Resolución Exclusiva de Fondo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Para efectos del presente y en razón de que ambos procedimientos contemplan la misma característica es que nos referiremos en adelante, únicamente al Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo.

Este juicio tiene como finalidad facilitar y privilegiar la resolución de fondo, siendo que la demanda que promueva el contribuyente, debe contener únicamente conceptos de impugnación (argumentos) relacionados con los elementos esenciales del tributo, es decir: el sujeto, el objeto, la base gravable, la tarifa y la tasa. Por ende, es que tanto el actor como la autoridad demandada sólo puedan alegar cuestiones de fondo respecto de la obligación fiscal, desestimándose así, cualquier clase de argumento de índole formal.³³

Este juicio además, incluye como una causal de nulidad específica y exclusiva, mediante la cual el Juzgador se encuentra facultado a declarar la nulidad de la resolución (acto determinante en materia fiscal) cuando observe que los efectos atribuidos por la autoridad que lo emitió, son excesivos o desproporcionales porque sólo se basan en el incumplimiento total, parcial o extemporáneo, de requisitos formales o de procedimiento a cargo del contribuyente, por no haberse producido las hipótesis de causación (la sustancia) de las contribuciones determinadas.

La razón toral de la introducción de este juicio, es combatir el exacerbado pronunciamiento de resoluciones formales ocasionadas no sólo por la costumbre procesalista que caracteriza la defensa legal en nuestro sistema judicial, sino también por la incorporación de formalismos procesales que han tenido como consecuencia que, en diversas ocasiones, se tengan que resolver cuestiones formales en primer término.

³³ **Artículo 58-17** de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo vigente en 2022: *“El demandante sólo podrá hacer valer conceptos de impugnación que tengan por objeto resolver exclusivamente sobre el fondo de la controversia que se plantea, sin que obste para ello que la resolución que se controvierta se encuentre motivada en el incumplimiento total o parcial de requisitos exclusivamente formales o de procedimiento establecidos en las disposiciones jurídicas aplicables; siempre que el demandante acredite que no se produjo omisión en el pago de contribuciones.”*

En este orden, la tesis analizada para efectos del presente trabajo, revela la recurrente costumbre jurídico-formalista que permea en nuestro sistema, pues de su análisis se observa que es una tesis jurisprudencial que discute en gran amplitud y con el abasto de muchos recursos humanos y jurídicos, un tema de formalidad superficial, consistente en que el comprobante contenga o no, la descripción del servicio prestado para efecto de determinar si es un gasto estrictamente indispensable para que proceda su legal deducción.

Por ello, y por muchas más diversas cuestiones exclusivamente formalistas, es que se dio origen a esta nueva modalidad de juicio contencioso administrativo, el cual se reitera, tiene como particularidad que únicamente se analizarán aspectos de fondo, privilegiando la celeridad y la oralidad del procedimiento, concediendo a las partes aspectos beneficiosos para elegir este tipo de proceso.

Para efecto de comprender en su totalidad este juicio, se manifiesta que sus principales características son:

- a) Fortalece los principios de celeridad e inmediatez, así como el derecho humano al recurso judicial efectivo, facilitando y privilegiando la resolución de fondo. Así, las resoluciones que sean objeto de la controversia deberán ser combatidas de manera directa, a través de conceptos de impugnación relacionados con los elementos esenciales del tributo, es decir, el sujeto, el objeto, la base gravable, la tarifa y la tasa.
- b) Las pruebas deberán exhibirse, en su totalidad, al presentar la demanda o en la contestación a la misma.
- c) Solo podrán ofrecerse como pruebas las que hayan sido aportadas, ya sea en la fase administrativa ante las autoridades fiscales, así como en el procedimiento de Acuerdos Conclusivos ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

d) Será conocido y resuelto por Salas Especializadas, integradas por Magistrados altamente especializados en esa materia, es decir, fiscalistas expertos, lo que asegura un adecuado conocimiento de los asuntos sometidos a su jurisdicción.³⁴

Además de esclarecer y resolver exclusivamente el fondo de las controversias en materia tributaria y dotar de mayor seguridad a los contribuyentes, estimamos que el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo cuenta con los siguientes beneficios:

a) No exige al actor que garantice el crédito fiscal que le haya sido determinado. Con la admisión de la demanda, el Magistrado Instructor ordenará la suspensión inmediata de la ejecución del acto impugnado, sin necesidad de que el demandante garantice el interés fiscal. La suspensión concedida operará hasta que se dicte la resolución que ponga fin al juicio.

b) Se privilegia la cercanía con el órgano jurisdiccional, a través de la oralidad del procedimiento y su tramitación, así como la celeridad para la emisión de la resolución. En cuanto a la cercanía, una vez recibida la contestación de la demanda y, en su caso la ampliación de dicha demanda, se realizará una audiencia de fijación de litis con la presencia del Magistrado Instructor y de las partes, en donde el Magistrado expondrá de manera oral en qué consiste la controversia planteada y las partes manifestarán lo que a su derecho convenga. Asimismo, las partes podrán solicitar audiencias privadas tanto al Magistrado Instructor como a los Magistrados que integran la Sala Especializada en resolver este nuevo Juicio, las cuales se llevarán a cabo invariablemente con la presencia de ambas partes. Respecto a la celeridad, el juicio de Resolución Exclusiva de Fondo ofrece la certeza de que los justiciables al acudir ante la Sala Especializada en esta materia, contarán con sentencias sólidas que resuelvan el fondo de la controversia, las

³⁴ **GUADARRAMA MARTÍNEZ, Rabindranath**, “El Juicio De Resolución Exclusiva De Fondo ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa: Un Nuevo Paradigma de Justicia Fiscal”, *PRAXIS de la Justicia Administrativa*, México, Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, año IX, Núm. 22, 2017, Pág. 18.

cuales estimamos que no debieran generar instancias recurrentes y ello acorta plazos en la definición real de su situación fiscal.

c) En caso de plantearse en la controversia argumentos de forma, estos no serán considerados para el análisis y resolución, por lo que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa reconducirá el Juicio a la vía ordinaria, pero no desechará la demanda.³⁵

d) Se añade una causal de nulidad (ya señalada), por virtud de la cual el Tribunal Federal de Justicia Administrativa declarará la nulidad de las resoluciones impugnadas cuando observe que los efectos atribuidos por la autoridad emisora al incumplimiento total, parcial o extemporáneo, de requisitos formales o de procedimiento a cargo del contribuyente resulten excesivos o desproporcionados por no haberse producido las hipótesis de causación de las contribuciones determinadas.

Al respecto de éste último inciso, la firma Basham, Ringe y Correa, S.C., en su libro *Controversia Fiscal*, nos indica que a su consideración, la mayor aportación del juicio de resolución exclusiva de fondo a la justicia administrativa, es precisamente dicha causal de nulidad novedosa, lo anterior porque en su opinión, “la aportación más relevante de este juicio es la causal de nulidad (...), conforme a la cual procederá a declarar la nulidad de la resolución impugnada cuando los efectos atribuidos por la autoridad emisora al incumplimiento total parcial o extemporáneo de requisitos formales o de procedimiento a cargo del contribuyente resulten excesivos o desproporcionados por no haberse producido las hipótesis de causación de las contribuciones determinadas”

En ese sentido, concluyen que de la interpretación armónica (de la regulación del juicio de resolución exclusiva de fondo), se desprende que la causal de nulidad prevista no exige que el actor demuestre ante el Tribunal que no se actualizó el hecho imponible de la contribución, sino más bien, que se evidencie que el incumplimiento de los requisitos formales o procedimientos dio como consecuencia desproporcionada la determinación de un adeudo tributario a su cargo.

³⁵ *Ibíd.* Pág. 19.

Además, consideran que la desproporcionalidad o exceso -a los que se refiere la causal de nulidad -pueden vincularse con el perjuicio económico al fisco federal. Esto es, si finalmente los requisitos formales y procedimientos a cargo del contribuyente tienen como razón de ser la veracidad y demostrabilidad razonable de sus operaciones para un mejor control por la administración tributaria, entonces resulta desproporcionado y absurdo que se le determine un crédito fiscal por un incumplimiento a estas formalidades, cuando se demuestre con pruebas idóneas que la operación (llámese erogación inversión, gasto, etcétera) sí existió y fue necesaria para su actividad empresarial.³⁶

De igual manera, la firma Chévez, Ruiz, Zamarripa, en su compendio *“Procedimientos Contenciosos de Resolución Exclusiva de Fondo”* comparte el sentido anterior, cuando manifiesta que “esta causal de ilegalidad resulta novedosa y de gran relevancia y trascendencia para nuestro derecho procesal administrativo mexicano, ya que permite la nulidad de los actos de autoridad por parte de la Sala Fiscal cuando el contribuyente omite el cumplimiento de alguno de los requisitos formales de las normas legales o cuando no se actualizaron las hipótesis de causación de las contribuciones por parte del causante actor”.³⁷

En este orden, ejemplifica una hipótesis, objeto de la causal de nulidad descrita, aduciendo que, un caso aplicable es la determinación presuntiva por parte de la autoridad fiscal de depósitos bancarios al contribuyente como ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta, al considerar que los registros de la contabilidad del contribuyente no se encuentran debidamente soportados con la documentación que la autoridad considere suficiente, situación que ha convalidado la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la tesis de jurisprudencia 2ª./J. 56/2010 o también la omisión de la presentación del contribuyente de algún aviso.

³⁶ **BASHAM, RINGE, CORREA, S.C.**, *Op. Cit.*, Pág. 311.

³⁷ **CHÉVEZ, RUIZ, ZAMARRIPA, S.C.**, *Procedimientos Contencioso de Resolución Exclusiva de Fondo*, 1ª edición, México, DOFISCAL, 2018. Pág. 55.

Esto cobra mayor importancia, ya que se faculta a la Sala Fiscal en este tipo de procedimientos para determinar si efectivamente el contribuyente actualizó la hipótesis de causación de alguna contribución y, en caso de que no lo hubiera hecho, no se le puede dar un efecto por el incumplimiento total o parcial lo extemporáneo de algún requisito formal o de procedimiento.³⁸

La tesis en comento, dispone lo siguiente:

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

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

En este orden, la razón de hacer la distinción de la motivación sustancial, respecto de la formal o procedimental proporcional, es precisamente señalar que si la autoridad fiscal omite incluirla en los actos determinantes que emita, es que será procedente accionar un procedimiento de resolución exclusiva de fondo, con el objeto de que la autoridad que conozca del mismo, pueda declarar la nulidad o revocación del acto determinante por considerar que es desproporcional o excesivo que atribuya efectos fiscales al

³⁸ *Ídem*. Pág. 56.

contribuyente con bases exclusivamente formales o procedimentales, es decir, sin bases sustanciales.

Ahora bien, es claro que no basta con que la autoridad motive sus resoluciones determinantes únicamente cuestiones formales o procedimentales para que el Juzgador de fondo declare su nulidad, sino también se requiere que dichas resoluciones resulten desproporcionales o excesivas porque no se causaron las contribuciones que el acto determinante contiene.

De igual forma, el presente también tiene la finalidad de determinar las bases para la definición de la motivación formalista/procedimental que sea proporcional o no excesiva para el efecto de la causal de nulidad exclusiva del juicio de resolución de fondo en estudio.

Proporcionalidad y exceso para efectos de la causal de nulidad prevista en los procedimientos de resolución exclusiva de fondo.

Otra de las bases conceptuales que permitirán fundar la aplicabilidad de las conclusiones de este estudio, son los conceptos de proporcionalidad y exceso, referentes a la motivación formalista de los actos determinantes de la autoridad fiscal, conceptos que se encuentran contenidos en las causales de nulidad exclusivas de los procedimientos contenciosos de fondo.

En este sentido, se ha verificado que los actos determinantes de las autoridades fiscales cuyo contenido resolutivo se motive exclusivamente en consideraciones formales o procedimentales, son susceptibles de ser declarados nulos o de ser revocados si sus efectos son desproporcionales o excesivos con relación a la causación real y sustancial del tributo.

Para atender este planteamiento, debemos analizar en primera instancia el concepto general de proporción, definiéndolo como la “disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí.”

En este sentido, la motivación formal será proporcional (o guardará proporción) con la resolución que la contenga, cuando exista correspondencia entre la misma y los efectos que atribuye al contribuyente.

Lo anterior implica que la resolución fiscal determinante que se base en una motivación formalista será válida, para efectos de los procesos exclusivos de fondo, si es proporcional, es decir, si corresponde debidamente con los efectos atribuidos al contribuyente.

La problemática surge, empero, cuando se pretende aplicar casuísticamente, este principio de proporcionalidad. Primero, porque como principio, es decir como norma jurídica indeterminada, no existe parámetro positivizado que nos indique las directrices que la autoridad fiscal o el Juzgador de fondo, deban seguir para determinar si la primera motivó su resolución de forma proporcional con relación a los requisitos de forma o procedimentales y sus efectos en el contribuyente.

No obstante, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, como órgano jurisdiccional que tiene a su cargo la sustanciación del juicio de resolución exclusiva de fondo, ha emitido directrices interpretativas de lo que se considera desproporcional y excesivo en este sentido.

Se cita el precedente más relevante en este sentido, para su posterior análisis:

VIII-CASE-REF-22

“CARÁCTER EXCESIVO O DESPROPORCIONADO DE LOS EFECTOS ATRIBUIDOS AL INCUMPLIMIENTO TOTAL, PARCIAL O EXTEMPORÁNEO DE LOS REQUISITOS FORMALES. ELEMENTOS A

TOMAR EN CUENTA PARA SU DETERMINACIÓN EN EL JUICIO DE RESOLUCIÓN EXCLUSIVA DE FONDO.- ³⁹

La fracción IV del artículo 58-27 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo establece como causal de nulidad el hecho de que la autoridad fiscal atribuya efectos excesivos o desproporcionados al incumplimiento total, parcial o extemporáneo, de requisitos formales o de procedimiento a cargo del contribuyente. En consecuencia, en el juicio de resolución exclusiva de fondo corresponde a la Sala Especializada la valoración de las circunstancias propias de cada caso, dimensionando en una adecuada medida los casos en los que los incumplimientos formales trascienden sobre la relación sustantiva, tomando en cuenta elementos como los siguientes:

A. La finalidad al servicio de la cual se encuentren las exigencias de carácter formal, valorando si aquella únicamente podría atenderse mediante el cumplimiento de estas;

B. La razonable relación entre la finalidad que se persigue y los requisitos formales establecidos para tal propósito, valorando en todo caso el rigor de estos y su carácter proporcional frente al objetivo que se pretende conseguir;

C. El carácter -desde simplemente conveniente, hasta necesario o indispensable- de los deberes formales, frente al correcto funcionamiento del sistema tributario;

D. La distinción que debe existir en el tratamiento que corresponde, por un lado, a la inexistencia de un derecho del contribuyente -a la deducción, al acreditamiento, a la compensación o a la devolución, entre otros- frente a la existencia del derecho aun en presencia de vicios formales, por el otro; y

E. La coexistencia del incumplimiento de requisitos formales, con el hecho de que la administración tributaria de cualquier manera cuente con la información o documentación que debía proporcionarse en atención al deber formal de que se trate.

Tomando en cuenta el anterior criterio, el Juzgador o la autoridad resolutora, ambos en procedimientos exclusivos de fondo, deben tomar en consideración los parámetros contenidos en el precedente, para el efecto de considerar que un acto determinante emitido por autoridad fiscal, cuya motivación es exclusivamente formal o procedimental,

³⁹ R.T.F.J.A. Octava Época. Año VI. No. 61. Diciembre 2021. p. 145

es proporcional y no excesivo, y por lo tanto, válido para efectos de los procedimientos exclusivos de fondo.

Bajo esta línea, las autoridades encargadas del análisis anterior, deben observar que la resolución emitida, se basa en la consideración de que:

1) Sólo a través del cumplimiento de las obligaciones formales, la autoridad fiscal podría conocer del cumplimiento idóneo de la obligación tributaria sustancial.

2) Que el cumplimiento de las obligaciones formales, era razonablemente exigible, es decir, que su exigibilidad no suponía una imposibilidad material o jurídica (Ej. Expedición de constancia de residencia fiscal en ejercicios anteriores a estar inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes).

3) El nivel de exigencia que requería el cumplimiento de las obligaciones formales para el correcto desarrollo del sistema tributario.

4) La ponderación entre la existencia de los derechos tributarios del contribuyente, en su carácter sustancial, frente a su existencia derivada del cumplimiento de obligaciones de forma. (Si el derecho tributario se constituye por ministerio de ley, reconocimiento o declaración de la autoridad, o inclusive, por cuestiones sustantivas inherentes del contribuyente).

5) Relacionado con el primer punto, si el incumplimiento de obligaciones formales es irrelevante porque la autoridad, por otros medios, obtuvo la información o contenido de dichas obligaciones formales del contribuyente.

Atendido lo anterior, existen múltiples elementos y consideraciones jurídicas y de hecho, que la Sala Resolutoria de Fondo, debe analizar cuando invoque la causal de nulidad en estudio, o cuando los demandantes la invoquen.

En este orden, otro parámetro que hallamos para la determinación de la proporcionalidad en la motivación formal de los actos de autoridad fiscal determinantes, el contenido en el precedente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, que dispone lo siguiente:

VIII-CASE-REF-31

“JUICIO DE RESOLUCIÓN EXCLUSIVA DE FONDO. VALORACIÓN DEL CARÁCTER EXCESIVO O DESPROPORCIONADO DE EFECTOS OTORGADOS AL INCUMPLIMIENTO O CUMPLIMIENTO EXTEMPORÁNEO DE OBLIGACIONES FISCALES FORMALES.- ⁴⁰

Es evidente la importancia que tiene el debido y oportuno cumplimiento de las obligaciones tributarias, principalmente de la de pago, pero también de las complementarias o conexas a esta (de carácter formal o adjetivo), en la medida en la que estas últimas son un medio importante para facilitar el propio cumplimiento de la obligación de pago, pero también para posibilitar el desarrollo de las funciones de la administración tributaria. Sin embargo, es igualmente importante valorar tales circunstancias a la luz de la causal de nulidad dispuesta expresamente por el numeral 58-27, fracción IV, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, relativa al carácter excesivo o desproporcionado de los efectos otorgados al incumplimiento de obligaciones formales. Así, si la legislación fiscal establece la obligación de contribuir atendiendo a la materialización del hecho imponible, los controles administrativos que se establezcan para garantizar tal cuestión (y, más específicamente, las condiciones o modalidades bajo las cuales se cumple con los aspectos administrativos de dichos controles) tampoco deben tener tal preponderancia como para traducirse en una negación de los derechos de los contribuyentes, cuando existan medios para verificar las condiciones y alcances de la situación que se busca controlar. Para tal propósito, el sistema fiscal en su conjunto debe estar diseñado de tal manera que se favorezca la valoración efectiva de las cuestiones propias del deber constitucional de contribuir a los gastos públicos como obligación patrimonial, lo que conlleva que el cumplimiento parcial, tardío o, inclusive, el incumplimiento de una obligación formal no debe ser la única razón o la razón preponderante para el rechazo o negación de un derecho sustantivo del contribuyente. Lo anterior adquiere particular relevancia, por ejemplo, en aquellos casos en los que la autoridad tiene a su alcance otros elementos que le permitan valorar el efectivo cumplimiento de los parámetros sustantivos a los que se refiere la

⁴⁰ R.T.F.J.A. Novena Época. Año I. No. 2. Febrero 2022. p. 25

obligación tributaria patrimonial, supuestos estos en los que, en el contexto del artículo 1º. constitucional, según el texto reformado en junio de 2011, el respeto a los derechos fundamentales se ve mejor servido en la medida en la que la autoridad no se atenga exclusiva o preponderantemente al cumplimiento parcial, tardío o, inclusive, al incumplimiento, de los requisitos formales establecidos como medida de control de derechos u obligaciones sustantivos, máxime cuando puede contar con elementos adicionales que le permitan conocer la realidad económica del causante frente a la dimensión jurídica de su obligación tributaria sustantiva, todo ello, en aras de salvaguardar los derechos de los contribuyentes.”

Con base en el criterio anterior, el cual se encuentra directamente relacionado con las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, se deduce que la motivación formalista de un acto determinante será proporcional cuando, la autoridad no cuente con medios adicionales para verificar las condiciones y alcances de la situación que se busca controlar más que las obligaciones conexas (formales).

En este orden, se puede concluir que si una autoridad realiza una observación mediante la cual determine el incumplimiento de obligaciones formales que tiene como consecuencia la determinación de obligaciones sustanciales omitidas, ésta se basa en una sola motivación formal y además se puede observar que la autoridad contaba con facultades adicionales para comprobar lo anterior, y no las ejerció, la determinación será nula o revocable.

Lo anterior, porque la autoridad fiscal, como una entidad del poder público en relación de supra-subordinación con el contribuyente y con diversas facultades de imperio, puede y debe ejercer las mismas para hacerse de la información plena de que el contribuyente no ha cumplido de forma adecuada sus obligaciones tributarias para con ello fundar y motivar sus resoluciones con una relación de correspondencia (proporcionalidad) con el contribuyente, y que las mismas no resulten excesivas por desconocer la sustancialidad de lo efectivamente realizado por el contribuyente, simplemente porque no se han cumplido obligaciones formales secundarias.

Interpretación conforme y principio pro persona.

La afirmación contenida en el punto anterior, también se ve fortalecida con los principios de interpretación conforme y principio pro persona contenidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mismos que se armonizan con los de legalidad y seguridad jurídica y los cuales consideramos fundamentan de igual forma la obligatoriedad de la motivación sustancial de los actos de la autoridad fiscal.

La interpretación *conforme*, es el método hermenéutico mediante el cual se desentraña el significado sistémico de un precepto de acuerdo con los principios generales de nuestra Constitución, es decir la interpretación que debe conformarse con las normas y principios que de ella emanan. Mediante este principio se busca adecuar, ajustar y compatibilizar otro elemento normativo, al significado del texto de nuestra Ley Suprema.

Los expertos mencionan que consiste en imaginar posibles interpretaciones compatibles entre sí, (y con ello) será posible proporcionar un contenido concreto a la obligación de interpretación conforme, tal como de forma contingente lo establece el artículo 1º, párrafo segundo, de la Constitución.⁴¹ En él se establece que: “Las normas relativas a los derechos humanos se interpretaran de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.”

Con ello queremos poner de manifiesto que aplica la interpretación conforme a todo el sistema jurídico mexicano basando este ejercicio hermenéutico además, en el principio pro persona, es decir bajo la interpretación que otorgue mayor certeza, seguridad y beneficios al gobernado.

Por lo anterior, de la interpretación conjunta del artículo 17 Constitucional, y los artículos que contienen las causales de nulidad exclusivas de la resolución exclusiva de fondo, es

⁴¹ **RODRÍGUEZ, Gabriela** (et. al.), *Interpretación Conforme*, 1ª. Edición, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Oficina en México del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos y Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal, 2013. Pág. 6.

que se desprende que las autoridades fiscales se encuentran obligadas a motivar sus resoluciones determinantes con bases sustanciales, manifestando que además, no cabría la posibilidad de establecer una motivación formal proporcional, porque de una análisis sistémico de las facultades generales de las autoridades fiscales se obtiene que la autoridad fiscal con su composición de poder público, tiene en su haber de imperio, un serie de facultades, privilegios y competencias suficientes para conocer prácticamente, todos los actos económicos de los contribuyentes de manera sustancial.

Las facultades de la Autoridad Fiscal, su deber de ejercerlas.

En el orden de que las autoridades fiscales cuentan con múltiples facultades y poderes para ejercer las revisiones que derivaran en actos fiscales determinantes, se considera que el sistema legal mexicano ha sentado las bases legales para afirmar que no es permisible en un Estado democrático sustancial que una autoridad fiscal emita resoluciones determinantes de forma desproporcional o excesiva, cuando el constituyente permanente reconoce el principio de sustancia y el legislador introduce al sistema contencioso fiscal, las causales de nulidad de resolución exclusiva de fondo, ya analizadas.

Lo anterior a nuestra consideración y a *contrario sensu*, impone cargas adicionales de motivación a las autoridades fiscales, quienes ahora deberán analizar la relación de proporcionalidad y no exceso en su motivación de actos derivados del ejercicio de sus facultades de comprobación, situación que se robustece con la interpretación conforme y pro persona a que están obligadas.

Lo anterior, porque ahora cuando el contribuyente detecte que se le ha atribuido una resolución fiscal con carácter determinante, y ésta se base únicamente en una motivación formal, el primero puede accionar los mecanismos de resolución exclusiva de fondo, y las autoridades resolutoras de dichos mecanismos deberán revocar/anular las resoluciones impugnadas porque la autoridad fiscal determinante no ejerció sus facultades y poderes plenos, para emitir la resolución en primera instancia, y por ende, su motivación es desproporcional.

En este sentido, es válido señalar de manera enunciativa, algunas de las facultades sustanciales con las que cuenta la autoridad, y que por razón de contar con ellas, es que no es válido que sustente sus actos determinantes con bases exclusivamente formalistas:

1. Cláusula General Antielusiva o Antiabuso:

Facultad hallada en el Artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2022.

Al respecto, el tratadista, Augusto Fernández Sagardi, nos comenta que en el año 2020 se implantó en nuestro país la “Clausula General Antielusiva o Antiabuso” que otorga a las autoridades fiscales la enorme facultad de atribuir efectos fiscales diferentes al acto jurídico realizado por el contribuyente cuando carezca de razón de negocios y genere un beneficio fiscal, directo o indirecto.

Los efectos fiscales diferentes deben corresponder a los actos jurídicos que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico “razonablemente esperado por el contribuyente”.⁴²

2. Responsabilidad solidaria (determinación por ministerio de ley).

Mandato legislativo hallado en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2022.

La determinación por ministerio de ley de la responsabilidad solidaria, entendida como responsabilidad por deuda tributaria ajena que se presenta por la pluralidad de obligados en torno al cumplimiento de una obligación fiscal, entraña una facultad de vinculación por medio de la cual el Fisco, puede exigir a cualquiera de los obligados el cumplimiento total o parcial de la obligación fiscal.⁴³

⁴²**FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto**, *Código Fiscal de la Federación comentado*, 2ª edición, México, DOFISCAL, México, 2021, Pág. 30.

⁴³ *Ídem*, Pág. 128.

3. Obligatoriedad de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

Mandato legislativo hallado en el en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2022.

Esta obligación a cumplir por parte del contribuyente, parte de la base de la entrega unilateral de información que el Fisco tendrá en su haber y que servirá para efectos de realizar sus facultades fiscalizadoras.

A la anterior se suman la obligación consuetudinaria del contribuyente de presentar diversos avisos, que actualizan de manera continua la información que el Fisco tiene del contribuyente, algunos ejemplos son:

- Aviso de Cambio de denominación o razón social.
- Aviso de Cambio de régimen de capital.
- Corrección o cambio de nombre.
- Aviso de Cambio de domicilio fiscal.
- Aviso de Suspensión de actividades.
- Aviso de reanudación de actividades actualización de actividades económicas y obligaciones.
- Aviso de cambio de socios y accionistas.⁴⁴

4. Obligatoriedad de llevar contabilidad y de conservar registros y asientos que la integran.

Mandato legislativo hallado en el en el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2022, por medio del cual el contribuyente se encuentra a obligado a mantener una contabilidad, que pueda ser verificada por la autoridad fiscal.

⁴⁴ *Ibídem*, Pág. 144

5. Obligación del contribuyente contar con la documentación correspondiente a actos cuyos efectos fiscales se prolonguen en el tiempo.

Por ejemplo, actas de asamblea que dispongan aumentos o disminuciones del capital social.

6. Control fiscal mediante instituciones financieras. (Obligaciones de las entidades financieras y sociedades cooperativas de ahorro y préstamo).

Regulación contenida en el artículo 32-B del Código Fiscal de la Federación vigente en 2022.

Obligaciones íntimamente ligadas al tema del control tributario administrativo, que dada la importancia que tienen las instituciones en el sistema financiero, la ley se apoya en ellas para mejorar el control sobre los contribuyentes.⁴⁵

7. Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras en materia fiscal.

Regulación contenida en el artículo 32-B-Bis del Código Fiscal de la Federación vigente en 2022.

La presente obligación vincula a las personas morales y las figuras jurídicas, que sean instituciones financieras y sean residentes en México o residentes en el extranjero con sucursal en México, a cumplir el Estándar para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras en Materia Fiscal, a que se refiere la recomendación adoptada por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos el 15 de julio de 2014.⁴⁶

⁴⁵ *Ídem*, Pág. 179.

⁴⁶ *Ibidem.*, Pág. 182.

Esta facultad contiene los procedimientos para identificar cuentas extranjeras o cuentas reportables entre las cuentas financieras para que las instituciones financieras presenten ante las autoridades fiscales la información requerida por el Estándar.

8. Información que deberán presentar la Federación, entidades federativas, el Distrito Federal y organismos descentralizados, así como los municipios, sobre contribuyentes a los que les hayan realizado retenciones y pagos.

Esta obligación, contenida en el artículo 32-G somete a las entidades públicas que cita a las mismas obligaciones de retención, entero e información, que tienen los contribuyentes particulares, Su naturaleza jurídica indiscutible de retenedores las hace acreedoras a todas las consecuencias jurídicas de tal estado.⁴⁷

9. Conocimiento de hechos u omisiones conocidos de terceros

Facultad de conocer de terceros, hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes o responsable solidario sujeto a las facultades de comprobación, contenida en el artículo 51 del Código Fiscal de la Federación.

10. Determinaciones presuntivas de utilidad, pérdidas y/o precio.

Es una potestad administrativa mediante la cual, la autoridad, partiendo de bases determinadas, estima valores que guarden relación con la realidad gravable, mediante procedimientos inductivos que toman en cuenta datos como la contabilidad del contribuyente, sus declaraciones, información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relaciones de negocios con el contribuyente, e inclusive, a través de medios indirectos de investigación económica o de cualquier clase.⁴⁸

11. Reconstrucción de operaciones.

⁴⁷ *Idem.*, Pág. 87.

⁴⁸ *Ibidem.*, Pág. 272.

Potestad que permite a la autoridad, reconstruir las operaciones del contribuyente para determinar el valor o el ingreso de los actos o actividades del contribuyente en determinado periodo, lo cual determinará la base con el promedio diario del periodo reconstruido, mismo que se multiplicará por el número de días que correspondan al periodo objeto de la revisión.⁴⁹

12. Presunción de información de terceros.

Facultad de que los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código o en las leyes fiscales, o bien que consten en los expedientes, documentos o bases de datos que lleven, tengan acceso o en su poder las autoridades fiscales, así como aquéllos proporcionados por otras autoridades, podrán servir para motivar las resoluciones

De igual forma, la información obtenida de las actuaciones levantadas a petición de las autoridades fiscales, por las oficinas consulares.

13. Asistencia en impuestos y accesorios por estados extranjeros.

A Bélgica, Japón, entre otros, México tiene la obligación de asistirlos en el cobro y recaudación de sus impuestos y accesorios, según se desprende de los Tratados para evitar la Doble Tributación en el Impuesto sobre la Renta que con ellos tiene celebrado.

Ahora bien de conformidad con lo anterior y el principio de reciprocidad que rige en el Derecho Internacional Tributario, implica que México a su vez, cuenta con dicha asistencia por parte de los Estados comentados.

Aunado a lo anterior, se debe comentar respecto del Convenio sobre Asistencia Mutua en Materia Fiscal.

⁴⁹ *Idem.*, Pág. 283.

Esta Convención tuvo lugar en Estrasburgo el 25 de enero de 1998, fue modificada por el Protocolo de 2010 (Paris. 27-V-2010), y se publicó su aprobación por parte de México en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 2011.⁵⁰

Esta asistencia es mucho más amplia que la otorgada en algunos de los Tratados para Evitar la Doble Tributación que tenemos firmados con otros países y consiste en que todos los Estados miembros del Consejo de Europa y los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) se prestarán asistencia administrativa mutua en asuntos fiscales incluyendo medidas adoptadas por los órganos judiciales.

Dicha asistencia incluye intercambio de información entre los Estados, además de auditorías fiscales simultáneas y participación de auditorías en el extranjero.⁵¹

14. Información y documentación de terceros colaboradores fiscales.

De conformidad con el artículo 69-B Ter del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales podrán recibir y, en su caso, emplear la información y documentación que proporcionen terceros colaboradores fiscales.

15. Revelación de esquemas reportables.

En consonancia con las recomendaciones BEPS de la OCDE, la reforma fiscal para el año 2020 incorporó la obligación para los Asesores Fiscales de revelar los denominados “Esquemas Reportables” los cuales son cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación externada de forma expresa o tácita con el objeto de materializar una serie de actos jurídicos que genere o pueda generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México y tenga alguna de las características generadas en la norma, los que deberán revelarse proporcionando toda

⁵⁰ *Ibidem.*, Pág. 301.

⁵¹ *Ibidem.*, Pág. 302

la información relativa al esquema, el asesor, los beneficiarios del mismo, sus implicaciones y cualquier otra información relativa al mismo.

Se entiende por asesor fiscal cualquier persona física o moral, que en el curso ordinario de su actividad realice actividades de asesoría fiscal y sea responsable o esté involucrado en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero.⁵²

16. Facultades en materia de precios de transferencia.

En México, la legislación en materia de precios de transferencia tiene como objetivo que los contribuyentes operen en condiciones de mercado. Esta legislación, se rige por el principio de *arm's length*, de acuerdo con el cual se busca ajustar las ganancias de las operaciones entre partes relacionadas a las que hubieras resultado de operaciones entre partes independientes.

De no cumplirse, las autoridades fiscales podrían determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas, considerando los precios y montos que utilizarían partes independientes en operaciones comparables.⁵³

17. Determinación de simulación para efectos fiscales

Facultad de la autoridad fiscal para determinar la simulación de los actos jurídicos, entendida como “Situaciones en las que el contribuyente utiliza formas jurídicas que revisten una operación realizada por el contribuyente, que es diferente a la sustancia económica o jurídica de dicha operación.

⁵² GÓMEZ COTERO, José de Jesús, *La Simulación Tributaria, Análisis Jurídico y Sociológico*, 2ª edición, México, Themis, 2021. Pág. 175.

⁵³ *Ibidem*, Pág. 229.

Bajo ese entendido, la autoridad tiene la facultad de determinar que en los actos jurídicos en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.⁵⁴

18. Intercambios amplios de información

Surgen como una necesidad de intercambiar información entre Estados, por virtud del sistema de renta mundial y por los límites naturales a la posibilidad de investigación y coacción en países distintos del propio.

Diversas fuentes dotan de sentido al intercambio de información fiscal, en primer lugar se encuentran los Tratados para Evitar la Doble Tributación que, con base en el Modelo Convenio de la OCDE; contienen un artículo relacionado con el intercambio de información (Artículo 26); además existen acuerdos internacionales específicos para el intercambio de información (comúnmente conocidos como Tax Information Exchange Agreements). En segundo lugar, se ubica la legislación de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras o FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act), regulada por medio de acuerdos interinstitucionales entre las administraciones tributarias de los Estados. En tercer lugar, está la regulación de Estándar Común de Reporte, regulada a través del modelo de acuerdo entre autoridades competentes (conocidos como Model Competent Authority Agreements).⁵⁵

Conclusión respecto de las diversas facultades de las autoridades fiscales.

Así, las cosas, una vez que hemos señalado de manera enunciativa, algunas de las facultades de la autoridad fiscal y de las obligaciones de los contribuyentes, otras autoridades y terceros, directa o indirectamente relacionados con los primeros, es claro que el Fisco, en su haber de imperio cuenta con múltiples y variadas facultades de investigación sustancial mediante las cuales se encuentra plenamente capacitado (y

⁵⁴ ÁLVAREZ ALCALÁ, Alil, *Op. Cit.* Pág. 196.

⁵⁵ *Ibidem*, Pág. 287.

obligado) a utilizar para motivar sustancialmente los actos fiscales determinantes que emita.

En este orden, la tesis principal de este estudio se basa en afirmar la obligatoriedad de las autoridades fiscales de fundar y motivar sus resoluciones determinantes con bases sustanciales, porque en efecto, toda motivación formal o procedimental, sería desproporcional con base en que la autoridad en su posición de imperio, cuenta con las herramientas jurídicas y técnicas, los recursos humanos y materiales, además de la cooperación de autoridades diversas, de todos los niveles de gobierno, e inclusive de otros Estados, para que, las resoluciones que deriven del ejercicio de facultades de comprobación cuenten con una motivación sustancial, so pena de ser declarada nulas mediante algún procedimiento de resolución exclusiva de fondo.

En este orden el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, ha dispuesto mediante la emisión de precedentes que, la finalidad del juicio de resolución exclusiva de fondo (para el caso, los procedimientos contenciosos de resolución exclusiva de fondo), es la de sustanciar un procedimiento que pondere por una parte el cumplimiento de las formalidades tributarias como elementos de legalidad, trascendentes para la debida actuación de las autoridades fiscales, con relación a las prerrogativas de justicia tributaria del contribuyente, en el que además se debe analizar que los efectos que la autoridad pretenda atribuir al gobernado, guarden relación de correspondencia con sus propias facultades y medios que le sirvieron para fundamentar la resolución que emitió.

Al caso, es relevante estudiar el siguiente precedente del Tribunal Federal de Justicia administrativa que apoya la afirmación anterior:

“VIII-CASE-REF-27

JUICIO DE RESOLUCIÓN EXCLUSIVA DE FONDO. SU FINALIDAD.- *El juicio de resolución exclusiva de fondo es una modalidad del juicio contencioso administrativo en el cual debe valorarse que, si bien las formalidades son un elemento al que hay que dar la debida importancia, lo fundamental es que el contribuyente soporte el tributo que efectivamente le*

corresponda, sin menoscabar sus derechos sustantivos bajo la sacralización de las obligaciones formales. De esta manera, el legislador pone de manifiesto su criterio en el sentido de que -al menos en lo relativo a la presente modalidad del contencioso administrativo- una interpretación administrativa que menoscabe la realidad legal de las obligaciones y derechos sustantivos en materia tributaria, en beneficio del acabado cumplimiento de las obligaciones formales, comportaría una percepción errónea del deber de contribuir plasmado en la norma constitucional, sobre todo cuando se trate de incumplimientos subsanables, o cuando la realidad sustantiva de las operaciones de que se trate pueda ser demostrable. Por ende, el incumplimiento o violación de cualquier requisito formal no debería invariablemente impedir el ejercicio legítimo de los derechos sustantivos del contribuyente -como serían, entre otros, el derecho a disminuir conceptos deducibles, amortizables o acreditables al momento de determinar la base de los impuestos o la cuota que se debería enterar- por lo que en cada caso corresponderá a la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, la valoración de los distintos incumplimientos formales en los que podría incurrir el contribuyente, a fin de analizar si tienen trascendencia sobre el aludido ejercicio de derechos materiales, y si la autoridad está otorgándole efectos desproporcionados a dicho incumplimiento, cuidando desde luego que no se produzca una omisión en el pago de contribuciones, es decir, que no se vulnere el deber de contribuir conforme a la capacidad manifiesta en la efectiva realización del hecho imponible como lo consagra la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.⁵⁶

⁵⁶ R.T.F.J.A. Octava Época. Año VI. No. 61. Diciembre 2021. p. 154

En este orden, es verificable que si la motivación de los actos determinantes de la autoridad fiscal, no guardan desde su emisión una relación de proporcionalidad con los efectos que atribuyen al gobernado, porque se basan en elementos exclusivamente formales y además, no son el resultado de un debido y completo ejercicio de las facultades con las que cuenta, el contribuyente tiene derecho a que se le conceda la revocación/nulidad del acto fiscal determinante en procedimiento de resolución exclusivo de fondo.

Lo anterior, implica que desde un inicio, la autoridad fiscal debe considerar motivar sus actos con bases sustanciales, a sabiendas que de no hacerlo, una autoridad jurisdiccional de fondo se encuentra facultada para anularla.

Protocolo de motivación sustancial.

Con la finalidad de evitar la revocación/anulación, en un procedimiento de resolución exclusiva de fondo, la autoridad fiscal se encuentra obligada a emitir sus actos fiscales determinantes, con bases que guarden una relación de proporcionalidad y no exceso con los efectos que atribuyen al contribuyente, por lo que éstas bases deberán ser sustanciales.

Para ello, desde el ejercicio de sus facultades comprobación, la autoridad fiscal debe analizar la naturaleza de las contribuciones que observa, los mecanismos jurídicos y técnicos con los que cuenta, así como la información que ya obra en su poder como resultado del cumplimiento de las obligaciones accesorias del contribuyente.

En este orden, debe analizar de igual forma, las características del contribuyente y de su actividad económica, los terceros relacionados con él y las formas por las que se interrelacionan.

En materia económica, debe requerir el apoyo de las instituciones financieras y gubernamentales financieras, para recabar la información que le permita relacionar los movimientos financieros del contribuyente a observar.

Además, en el ejercicio de sus facultades de valoración económica, debe basar su motivación, en la contrapartida de los dictámenes con los que cuenta el contribuyente en materia de precios y valores.

En este sentido, Sánchez Belmont, menciona que el ciclo de inteligencia *-de la autoridad-* (como cúmulo de facultades que la autoridad tiene para conocer de algo) en la observación de operaciones para la recabación de datos, hoy en día, ha sido rebasado, en virtud de que *-la autoridad-* solo reacciona en el entorno de la información adquirida (la información que “se le hace llegar”). A esto, se debe la necesidad de evolucionar el sistema de inteligencia, para que todos los interesados (objetivo y su entorno), que en el caso que nos aplica, lo son las autoridades fiscalizadoras, los contribuyentes, terceros relacionados y autoridades resolutorias, sean parte del proceso de inteligencia.⁵⁷

Por ello, es que es indispensable que la autoridad se apoye para emitir sus resoluciones con base en las herramientas de cooperación internacional y nacional con las que cuenta, además de las facultades de investigación propias.

En conclusión, la autoridad fiscal debe fortalecer y ampliar su parámetro de acción revisora, con relación al catálogo de facultades y poderes con los que cuenta, a fin de evitar en la medida posible que determine sus resoluciones con elementos accidentales de las contribuciones, como lo son las obligaciones accesorias que debe cumplir el contribuyente, y así convertirse en autoridad fiscalizadora activa, que recaba y conoce de la información y parte de una construcción sustancial de motivación, en vez de una fiscalizadora pasiva, que se atiene a las omisiones del contribuyente.

Conclusiones.

- El acto fiscal determinante es aquel mandato que afecte la esfera jurídica fiscal del contribuyente, emitido por autoridades fiscales como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación conocidas como revisión de gabinete, visita

⁵⁷ **SÁNCHEZ BELMONT, Óscar**, *Contrainteligencia Tributaria*, 1ª edición, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2016. Pág. 108.

domiciliaria y revisión electrónica, que sea valorable pecuniariamente y cuyo monto exceda la cantidad de \$7'020,216.00 (en 2022).

- El contribuyente que se vea afectado por un acto fiscal determinante puede impugnar el mismo a través de diversos medios de defensa en materia fiscal, incluyendo a los mecanismos contenciosos exclusivos de fondo, en los cuales sólo se pueden verter argumentos relacionados con los elementos esenciales de las contribuciones.
- Las autoridades resolutoras de los procedimientos exclusivos de fondo, tienen la facultad de revocar o anular los actos fiscales determinantes, cuando detecten (o les sea advertido) que dichos actos, se han emitido con bases exclusivamente formales y no guarden una relación de proporcionalidad o sean excesivos con respecto a los efectos que le atribuyen al gobernado.
- Un acto fiscal determinante, será desproporcional o excesivo cuando los efectos que atribuye al contribuyente, no contengan motivación sustancial o su motivación sea formal y no sea proporcional porque no se ejercieron de forma plena todas las facultades y poderes con los que cuenta la autoridad fiscal para que sostenga la proporcionalidad de su acto exclusivamente con bases formales (cuando la autoridad sólo cuenta con las herramientas jurídicas o técnicas formales para poder emitir su resolución, sí es posible decir que la motivación formal es proporcional).
- Por lo tanto, la autoridad fiscal se encuentra obligada a motivar sustancialmente los actos fiscales determinantes que emita, con la finalidad de evitar su revocación/anulación en un procedimiento de resolución exclusiva de fondo.

Bibliografía.

- **ÁLVAREZ ALCALÁ, Alil**, *Lecciones de Derecho Fiscal*, T. II, 3ª edición, México, Educare, 2022.

- **BASHAM, RINGE Y CORREA, S.C.**, *Controversia Fiscal*, 1ª edición, México, DOFISCAL, 2022.
- **BURGOA, Ignacio**, *Las garantías individuales*, 38ª edición, México, Porrúa, 2005.
- **CARRASCO IRIARTE, Hugo**, *El poder ciudadano en materia fiscal*, 1ª edición, México, Porrúa, 2013.
- **CHÉVEZ, RUIZ, ZAMARRIPA, S.C.**, *Procedimientos Contencioso de Resolución Exclusiva de Fondo*, 1ª edición, México, DOFISCAL, 2018.
- **FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto**, *Código Fiscal de la Federación comentado*, 2ª edición, México, DOFISCAL, México, 2021.
- **FERRATER MORA, JOSÉ**, *Diccionario de Filosofía*, Universitat de Girona, España,
<https://www.diccionariodefilsosofia.es/es/buscador.html?search=substancia>
- **FRAGA, Gabino**, *Derecho Administrativo*, 46ª edición, México, Porrúa, 2007.
- **GÓMEZ COTERO, José de Jesús**, *La Simulación Tributaria, Análisis Jurídico y Sociológico*, 2ª edición, México, Themis, 2021.
- **GUADARRAMA MARTÍNEZ, Rabindranath**, “El Juicio De Resolución Exclusiva De Fondo ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa: Un Nuevo Paradigma de Justicia Fiscal”, *PRAXIS de la Justicia Administrativa*, México, Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, año IX, Núm. 22, 2017.
- **INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS-UNAM**, *Diccionario Jurídico Mexicano*, 7ª. Edición, México, Porrúa, 1994.
- **LAPORTA, Francisco**, “Imperio de la Ley: Reflexiones sobre un punto de partida de Elías Díaz”, *Doxa Cuadernos de Filosofía del Derecho*, España, Vol. I, 15-16, 1994, https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/10619/1/doxa15-16_05.pdf
- **LIRA GÓNZALEZ, Andrés de la**, *Lo Contencioso Administrativo, Ejemplo Difícil para el Constitucionalismo Mexicano*, “La ciencia del derecho procesal constitucional. Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho”, T. XII. Eduardo Ferrer Mac-Gregor, Arturo

Zaldívar Lelo de Larrea, Coor. México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2018.

- **PALOMO CARRASCO, Oscar**, *La observancia obligatoria de la jurisprudencia emanada de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y de los Tribunales Colegiados de Circuito en los Actos Administrativos*, 1ª edición, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie Doctrina Jurídica, núm. 726, 2015.
- **PÉREZ CARRILLO, Agustín**, *La Derrotabilidad del Derecho*, 1ª edición, México, Fontamara, 2003.
- **RODRÍGUEZ, Gabriela** (et. al.), *Interpretación Conforme*, 1ª. Edición, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Oficina en México del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos y Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal, 2013.
- **SÁNCHEZ BELMONT, Óscar**, *Contrainteligencia Tributaria*, 1ª edición, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2016.
- **SÁNCHEZ PICHARDO, Alberto C.**, *Los medios de impugnación en materia administrativa*, 11ª edición, México, Porrúa, 2017.
- **SANTOFIMIO, Jaime Orlando**, *Acto administrativo: Procedimiento, eficacia y validez*, 2ª edición, Colombia, Universidad Externado de Colombia, 1994.
- **SERRA ROJAS, Andrés**, *Derecho Administrativo*, 10ª edición, México, Porrúa, 1981.

Legislación.

- **CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**, Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de 18-11-2022.
- **CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**, Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de 12-11-2021.
- **LEY FEDERAL DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de 27-01-2017.