



**SALA ESPECIALIZADA EN MATERIA
DEL JUICIO DE RESOLUCIÓN
EXCLUSIVA DE FONDO**

ACTORA: *** ** ***** ** **

EXPEDIENTE: 130/24-ERF-01-5

**MAGISTRADO INSTRUCTOR:
AXEEL MIGUEL ARANA CASTAÑOS**

**SECRETARIA DE ACUERDOS:
LIC. BRENDA GRISEL OLVERA
HERNÁNDEZ**



"2025, Año de la Mujer Indígena".

Ciudad de México a veintitrés de mayo de dos mil veinticinco.-

Estando debidamente integrada la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo de este Tribunal Federal de Justicia Administrativa, por los Magistrados que la integran: **FRANCISCO JAVIER MARÍN SARABIA**, Titular de la Primera Ponencia, **AXEEL MIGUEL ARANA CASTAÑOS**, Instructor en el presente juicio y Titular de la Segunda Ponencia, ambos adscritos a esta Sala de conformidad con el artículo Primero, fracciones XV y XVI, del Acuerdo G/JGA/2/2023 aprobado en sesión ordinaria presencial de 05 de enero de 2023 por la Junta de Gobierno y Administración del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, mismo que se encuentra publicado en la página oficial de este Tribunal; y **MARÍA MAGDALENA DÍAZ ZAVALA**, Primer Secretaria de Acuerdos, firmando en suplencia del Magistrado integrante de la Tercera Ponencia y Presidente de esta Sala, en términos de lo dispuesto por el artículo 48, de la Ley Orgánica de este Tribunal y en cumplimiento al Acuerdo G/JGA/16/2025, dictado en sesión ordinaria presencial de fecha 20 de mayo de 2025, por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal, ante la Secretaria de Acuerdos **Brenda Grisel Olvera Hernández**, quien da fe; por lo que, **VISTOS** los autos del juicio al rubro citado, con fundamento en los artículos 49, 50, 52 y 58-26 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Se procede a dictar sentencia en el expediente en que se actúa; y,

R E S U L T A N D O S .

1.- Por escrito presentado en la Oficialía de Partes para la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa el diecisiete de octubre de dos mil veinticuatro, ***** ** ***** ** ** ***** por propio derecho, promovió juicio

de resolución exclusiva de fondo en contra del oficio *** ** ** ** ** de 27 de agosto de 2024, emitido por el Administrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal del Distrito Federal "4", con sede en la Ciudad de México de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por medio del cual determinó un crédito fiscal en cantidad total de \$9'011,135.84, por concepto de Impuesto Sobre la Renta anual (actualización de pagos provisionales y devolución improcedente del saldo a favor), actualizaciones, recargos y multas por el ejercicio del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017.

2.- Mediante acuerdo de **dieciocho de octubre de dos mil veinticuatro**, se admitió a trámite la demanda y se tuvieron por admitidas diversas probanzas ofrecidas. Por otra parte, se indicó a la actora que se admitirían las pruebas señaladas con los numerales 7 al 16, sí acreditaba que las mismas fueron ofrecidas y exhibidas ante la autoridad demandada.

Asimismo, se requirió a la autoridad demandada para que a más tardar al momento de contestar la demanda, exhibiera el expediente administrativo, mismo que debía contener las pruebas documentales privadas públicas que numera la demandante en el capítulo respectivo, con apercibimiento que en caso de incumplimiento, se tendrán por ciertos los hechos que la actora pretende probar con dicho expediente.

3.- Por auto de **dos de enero de dos mil veinticinco**, se tuvo por contestada la demanda, por ofrecidas las pruebas y por cumplido el requerimiento realizado a la enjuiciada en el diverso proveído de dieciocho de octubre de dos mil veinticuatro, referente a la exhibición del expediente administrativo.

Por otra parte, respecto a la prueba ofrecida en el inciso B, numeral 16 del capítulo de pruebas del escrito de demanda, se requirió a la actora para que, en el término de cinco días, señalara el acuerdo por el que la fiscalizadora tuvo por admitida dicha prueba o bien, detallara la documentación que pretendía ofrecer a fin de que se pudiera localizar en el expediente administrativo, con el apercibimiento que en caso de incumplimiento se tendrá por no ofrecida.

4.- En autos de **veintitrés de enero de dos mil veinticinco**, se proveyó lo siguiente: en el primero, se tuvo por cumplimentado el requerimiento a la actora señalado en el acuerdo de 02 de enero de 2025; por lo que, se dejó sin efectos el apercibimiento correspondiente y se tuvo por admitida la prueba.

En el segundo, se señalaron las 13:00 horas, del veintiséis de febrero de dos mil veinticinco, para que tuviera verificativo la audiencia de fijación de Litis.

5.- A las trece horas del veintiséis de febrero de dos mil veinticinco, se llevó a cabo la audiencia de fijación de litis, a la que comparecieron las partes.

6.- En auto de tres de marzo de dos mil veinticinco, se concedió a las partes el término para formular alegatos.

7.- Por acuerdo de 13 de marzo de 2025, se señalaron las doce horas del veintiséis siguiente, para que se llevara a cabo la audiencia privada establecida en el artículo 58-23 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, misma que fue solicitada por la parte actora.

8.- En auto de 26 de marzo de 2025, se informó a las partes que la audiencia privada programada para ese día se difirió para las doce horas del catorce de abril de dos mil veinticinco.

9. A las doce horas del 14 de abril de 2025, se llevó a cabo la audiencia privada únicamente con la comparecencia de la autoridad demandada y no habiendo cuestión pendiente por desahogar se cerró la instrucción del juicio, sin declaratoria expresa.

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

PRIMERO.- La Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo de este Tribunal Federal de Justicia Administrativa, es competente para resolver la presente controversia, en términos de lo dispuesto por los artículos 3, fracción II, 29 y 30, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de julio de 2016, en relación con el artículo 50 fracción VI, del Reglamento Interior de este Tribunal y el artículo Quinto transitorio del Acuerdo SS/4/2024 publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de enero de 2024.

SEGUNDO.- La existencia de la resolución impugnada se encuentra debidamente acreditada en autos por el ejemplar agregado y por el reconocimiento expreso de la autoridad enjuiciada, con fundamento en los artículos 129 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en materia contenciosa administrativa, confesión expresa que hace prueba plena de conformidad con lo establecido en el artículo 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

TERCERO.- Es importante destacar en este punto que si bien es cierto la causas de improcedencia y sobreseimiento del juicio constituyen una cuestión de estudio preferente y de orden público, y procede su análisis de oficio, de conformidad con lo establecido en el artículo 8, último párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en relación con la jurisprudencia 814, de aplicación por analogía, visible en la página 553 del Tomo VI, Materia Común del Apéndice del Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, que señala:

“IMPROCEDENCIA, CAUSALES DE. EN EL JUICO DE AMPARO. Las causales de improcedencia del juicio de amparo, por ser de orden público deben estudiarse previamente, aleguen o no las partes, cualquiera que sea la instancia”.

También lo es que en el presente juicio no fue planteada por las partes ninguna causa de improcedencia y sobreseimiento, además de que **esta Sala no advierte** de oficio algún impedimento para poder estudiar el fondo del asunto, esto es, **no existe ninguna imposibilidad jurídica para que se estudie el problema planteado ante esta juzgadora.**

CUARTO.- El veintiséis de febrero de dos mil veinticinco, se celebró la audiencia de fijación de litis a que se refiere el artículo 58-22 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, con la comparecencia de las partes.

Conforme a lo determinado por el Magistrado Instructor en dicha audiencia, la **LITIS** en el presente juicio se fijó en los términos siguientes: –véase fojas 695 a 697 de autos–:

*“...si la actora **desvirtúa o no la omisión de acumular ingresos** para efectos del Impuesto Sobre la Renta durante el ejercicio fiscal de 2017, por la **cantidad total de \$8’338,475.15** determinada por la autoridad por concepto de “demás ingresos que obtengan las personas físicas, por ingresos determinados provenientes de inversiones en el extranjero retornadas al país”.*

*Para ello se deberá resolver si **resulta legal o no lo sostenido por la autoridad demandada** en el sentido de que la actora:*

A) *Respecto de los ingresos provenientes de inversiones en el extranjero retornadas en el país, en cantidad de **\$8’283,738.00**, no cumplió con lo establecido en el Artículo Tercero, segundo párrafo, del “Decreto que otorga diversas facilidades administrativas en materia del impuesto sobre la renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de enero de 2017, y el diverso que lo modifica publicado en dicho medio de difusión el 17 de julio de 2017, toda vez que la actora utilizó el tipo de cambio de 18.8869, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 19 de octubre de 2017, cuando en el caso, debió aplicar el tipo de cambio del día anterior a aquel en que se causen las contribuciones, tal y como lo establece el artículo 20, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, vigente en el año de 2017.*

B) *No acreditó que hubiera pagado el Impuesto Sobre la Renta por los **\$8’283,738.00**, conforme a la tasa del 8% prevista en el citado Decreto; por tanto, debe pagar el referido impuesto a la tasa del 35%.*

O si bien, como lo manifestó la actora desde el procedimiento de fiscalización, los recursos provienen de una donación de dinero efectuada por su padre en el año de 2014; por tanto, se encuentran exentos del pago del Impuesto Sobre la Renta, en términos de lo dispuesto por el artículo 93,

primer párrafo, fracción XXIII, inciso a), de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en el año antes mencionado.

*Una vez resuelto los puntos de litis anteriores, verificar si el legal o no que la autoridad demandada concluya que los depósitos bancarios en cantidad de **\$8'338,475.15**, son ingresos acumulables para efectos del cálculo Impuesto Sobre la Renta del ejercicio fiscal de 2017, de los cuales tiene la obligación de pagar el impuesto referido, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1, primer párrafo, fracción I, 90, primer párrafo, 141 y 142, fracción XV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el año de 2017.*

..."

QUINTO.- Esta Sala procede al estudio del asunto que nos ocupa, así como al análisis y resolución de los agravios planteados por [la actora](#) en contra del acto que en este juicio tiene el carácter de impugnado, para lo cual se estima conveniente señalar en este punto, que resulta innecesario transcribir los conceptos de impugnación hechos valer por [ella](#) en su demanda, habida cuenta que la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, no prevé como obligación dicha transcripción para cumplir con los requisitos de congruencia y exhaustividad, pues tales principios se satisfacen cuando se resuelve la cuestión efectivamente planteada, derivada de la demanda de nulidad, pues a éstos se les estudiará y dará respuesta.

Al respecto, por analogía, sirve como apoyo a lo anterior, la jurisprudencia **2a./J. 58/2010**, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 830, Tomo XXXI, Mayo 2010, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Registro 164618, de rubro y texto siguiente:

CONCEPTOS DE VIOLACIÓN O AGRAVIOS. PARA CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS DE CONGRUENCIA Y EXHAUSTIVIDAD EN LAS SENTENCIAS DE AMPARO ES INNECESARIA SU TRANSCRIPCIÓN. *De los preceptos integrantes del capítulo X "De las sentencias", del título primero "Reglas generales", del libro primero "Del amparo en general", de la Ley de Amparo, no se advierte como obligación para el juzgador que transcriba los conceptos de violación o, en su caso, los agravios, para cumplir con los principios de congruencia y exhaustividad en las sentencias, pues tales principios se satisfacen cuando precisa los puntos sujetos a debate, derivados de la demanda de amparo o del escrito de expresión de agravios, los estudia y les da respuesta, la cual debe estar vinculada y corresponder a los planteamientos de legalidad o constitucionalidad efectivamente planteados en el pliego correspondiente, sin introducir*

aspectos distintos a los que conforman la litis. Sin embargo, no existe prohibición para hacer tal transcripción, quedando al prudente arbitrio del juzgador realizarla o no, atendiendo a las características especiales del caso, sin demérito de que para satisfacer los principios de exhaustividad y congruencia se estudien los planteamientos de legalidad o inconstitucionalidad que efectivamente se hayan hecho valer.

Asimismo, cabe destacar que los argumentos de anulación se analizarán, en atención a los hechos, los puntos debatidos y sus planteamientos torales, **sin necesidad de atenderlos renglón por renglón**, ni en el orden en que se propusieron, según lo establece el artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo; lo que no implica inobservar su derecho de defensa y los principios de exhaustividad y congruencia de los fallos consagrados en el artículo 17 constitucional, dado que como se adelantó, éstos se cumplen al estudiarse en su integridad **la cuestión efectivamente planteada**.

Lo anterior tiene sustento en la tesis aislada **1a. CVIII/2007**, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, localizable en la página 793, del Tomo XXV, mayo de 2007, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación, con Registro digital 172517, de rubro y texto siguientes:

GARANTÍA A LA IMPARTICIÓN DE JUSTICIA COMPLETA TUTELADA EN EL ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. SUS ALCANCES. *El derecho fundamental contenido en el referido precepto constitucional implica, entre otras cosas, el deber de los tribunales de administrar justicia de manera completa, en atención a los cuestionamientos planteados en los asuntos sometidos a su consideración, analizando y pronunciándose respecto de cada punto litigioso, sin que ello signifique que tengan que seguir el orden expuesto por las partes o que deban contestar argumentos repetitivos, pues los órganos encargados de dirimir las controversias están en aptitud de precisar las cuestiones a resolver, lo que puede o no coincidir con la forma o numeración adoptada en los respectivos planteamientos, y aunque no pueden alterar los hechos ni los puntos debatidos, sí pueden e incluso deben definirlos, como cuando la redacción de los escritos de las partes es oscura, deficiente, equívoca o repetitiva. Esto es, los principios de exhaustividad y congruencia de los fallos judiciales no pueden llegar al*

extremo de obligar al juzgador a responder todas las proposiciones, una por una, aun cuando fueran repetitivas, ya que ello iría en demérito de otras subgarantías tuteladas por el referido precepto constitucional -como las de prontitud y expeditéz- y del estudio y reflexión de otros asuntos donde los planteamientos exigen la máxima atención y acuciosidad judicial, pues la garantía a la impartición de justicia completa se refiere únicamente a que los aspectos debatidos se resuelvan en su integridad, de manera que sólo deben examinarse y solucionarse las cuestiones controvertidas que sean necesarias para emitir la decisión correspondiente.

SEXTO.- Esta Sala por la estrecha relación de los conceptos de impugnación primero a quinto manifestados en la demanda, procede a su estudio de manera conjunta. En el **concepto de impugnación primero** la actora manifiesta lo siguiente:

Que de la resolución impugnada se advierte que la autoridad demandada de manera incorrecta determina que la cantidad de \$8'338,475.15 pesos, retornada al país el 19 de octubre de 2017, son ingresos percibidos distintos de los señalados en los Capítulos I al VIII, del Título IV, de las personas físicas de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para el ejercicio fiscal de 2017, mismos que incrementaron su patrimonio, toda vez que son depósitos efectuados en sus cuentas bancarias en el ejercicio fiscal de 2017.

Agrega que, del análisis que se realice a las pruebas aportadas durante el proceso de fiscalización, se acredita que los recursos repatriados se encontraban en una cuenta bancaria en el extranjero antes del ejercicio 2017, circunstancia que NO fue objetada por la autoridad fiscal y que los fondos ya formaban parte de su patrimonio antes de su retorno a México, pues solamente fue un mero traspaso entre cuentas; por lo tanto, esos recursos no pueden considerarse ingresos generados en el ejercicio fiscal 2017, ante la preexistencia de esos recursos se demuestra que no hubo un incremento en su patrimonio en dicho ejercicio fiscal, lo cual es un requisito esencial para la aplicación del artículo 141 de la Ley del Impuesta Sobre la Renta.

En el **segundo concepto de impugnación** manifiesta la actora que la autoridad demandada en la resolución impugnada considera que no aportó la documentación comprobatoria que ampare el monto total de la inversión que

retornó en dólares en cantidad de \$438,597.03 que fueron depositados el día 19 de octubre de 2017, en la cuenta con número de contrato *********, de la ******* ** ***** ***** ** ** ***** ** ****, deriven de un donativo y por ende, sea un ingreso exento del pago del Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas.

Agrega que, presentó diversas pruebas con la finalidad de acreditar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que está afecta en materia del Impuesto Sobre la Renta, derivada de la aplicación de la facilidad administrativa contemplada en el Decreto, es decir, que las inversiones que mantuvo en el extranjero y que retornó al país el 19 de octubre de 2017, cumplen con los requisitos legales establecidos en dicho decreto, situación que fue reconocida por la autoridad respecto al soporte documental proporcionado.

Por su parte, en **el concepto de impugnación tercero de la demanda**, la actora aduce que es ilegal la resolución impugnada, en virtud de que la autoridad demandada aplica indebidamente el artículo 20, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2017, toda vez que el segundo párrafo, del artículo tercero, del *“Decreto que otorga diversas facilidades administrativas en materia del impuesto sobre la renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México.”*, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de enero de 2017, establece que para determinar el monto de los recursos retornados que constituirán la base del Impuesto Sobre la Renta, se deberá emplear el tipo de cambio de la fecha en que se efectúe el pago de dicho tributo; sin embargo, en la regla 11.8.17 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, el contribuyente podrá optar por utilizar el tipo de cambio de la fecha en que los recursos sean retornados al país.

Sigue diciendo que lo establecido en dicha regla no genera inseguridad jurídica, sino una facilidad de carácter optativa, ya que el tipo de cambio puede variar entre la fecha de entrada de los recursos al país y la fecha de pago del impuesto; por lo que, se puede aplicar el tipo de cambio que mayor beneficio le genere, ese criterio fue sostenido por la PRODECON.

Manifiesta que aplicó el tipo de cambio del 18.8869 publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de octubre de 2017, por ser la fecha en que se llevó a cabo el retorno de capital mantenido en el extranjero, mismo que fue depositado en la cuenta *****, de la ***** ** ***** ***** **** ** ***** ***, hecho que se acredita también con la declaración de Impuesto Sobre la Renta por ingresos por inversiones en el extranjero retornadas al país, presentada el 19 de octubre de 2017.

Por otra parte, manifiesta que contrario a lo resuelto por la autoridad demandada, sí exhibió los estados de cuenta en los cuales se advierte que el saldo al 19 de octubre de 2017, en la cuenta de ***** ** ***** ***** ***, a nombre de ella y de ***** ***** ***** ** ** ***** se dividió en partes iguales entre ambas personas.

Agrega que considerando la forma en que operan los fondos de inversión, éstos generan una plusvalía o bien una minusvalía, con el transcurso del tiempo; por lo que, al momento de realizar la donación de efectivo en agosto de 2014, el importe de la cuenta ***** ** ***** ***** ***, a nombre de las CC. ***** ***** ***** ** ** ***** y ***** ** ***** ***** ** ** ***** , era de \$1,048,193.25 dólares, de acuerdo con el estado de cuenta de esa fecha, no obstante al momento de hacer el cierre de esa cuenta era por la cantidad de \$1,035,426.57 dólares, esto debido a los resultados financieros propios de la inversión.

Manifiesta que, al hacer el traspaso de la inversión a México, al amparo del Decreto antes señalado, el importe del saldo disponible al 19 de octubre de 2017 era de \$877,183.60 dólares como se puede observar en el estado de cuenta de ***** ***** **. Número ***** a nombre de la C.

***** ***** ***** ** ** ***** y de ella, que también se exhibió durante la fiscalización y que consta en el expediente administrativo.

Por otra parte, en relación con lo sostenido por la autoridad demandada en el sentido de que no se aportó la documentación comprobatoria que ampara que el depósito efectuado en la cuenta número ***** por la cantidad de \$1'048,193.25 dólares, corresponda a un donativo efectuado por su padre desde la cuenta número ***** de la ***** ***** ***** ***** ***** *****; no obstante, dicho acto fue formalizado en la escritura número ***** de 22 de abril de 2016, documento al que la enjuiciada otorgó valor probatorio indiciario, razón por la cual se exhibieron diversos elementos probatorios adicionales para soportar las supuestas inconsistencias detectadas.

Sigue diciendo que, si la autoridad demandada hubiera adminiculado todas las pruebas aportadas durante la instancia administrativa, habría concluido que se presentó la documentación idónea y necesaria para amparar que el depósito efectuado en cantidad de \$1'048,193.25 dólares, a la cuenta número ***** corresponde a un donativo.

Agrega que de conformidad con el artículo 93, primer párrafo, fracción XXIII, inciso a), de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2014, por la obtención de donativos que perciban los descendientes de sus ascendientes en línea recta, cualquiera que sea el monto, no se pagara el Impuesto Sobre la Renta, siempre y cuando sean informadas en la declaración del ejercicio y que a su vez no rebasen el monto de \$600,000.00, tal y como lo establece el artículo 90, segundo párrafo, de la ley en cita.

Manifiesta que la autoridad demandada concluyó que el donativo no fue informado en declaración alguna, de conformidad con el artículo 91, quinto párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2014; por tanto, lo considero un ingreso omitido, sin embargo, por un error involuntario al momento de presentar la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas del ejercicio fiscal de 2014, presentada en el portal del Servicio de Administración Tributaria, el 4 de diciembre de 2017, no manifestó el importe en el renglón "DONATIVOS OBTENIDOS", lo hizo en el renglón denominado "INGRESOS EXENTOS POR HERENCIAS O LEGADOS", por la cantidad de \$6'917,971.00.

Agrega que la anterior omisión no afecta la base del impuesto, ni representa una conducta que implique la evasión de ingresos, pues no se produjo una hipótesis de causación al tratarse de una donación, entre ascendientes y descendientes, hecho que se acredita también con las copias certificadas de las actas de nacimiento de las donatarias; por tanto, la cantidad total de \$438,597.03 dólares, que fueron depositados en la cuenta con número de contrato *****, de la *****, si corresponden a un donativo efectuado por su padre, mismos que se encuentra exento de pago del Impuesto Sobre la Renta, recursos que fueron repatriados y que gozan de los beneficios establecidos en el Decreto antes citado.

En el concepto de impugnación **cuarto** de la demanda, la actora manifiesta que la resolución impugnada es ilegal, en virtud de que en términos del artículo 67, del Código Fiscal de la Federación, la autoridad ya no contaba con las facultades para para revisar y/o cuestionar las inversiones que se mantuvieron en el extranjero y que dieron origen a los recursos que fueron repatriados durante el ejercicio fiscal de 2017.

Agrega que por regla general, el plazo para que las autoridades pueden ejercer sus facultades de comprobación es de cinco años; por lo que, si esas facultades ya caducaron, no pueden cuestionar el pago del Impuesto Sobre la Renta en términos del referido Decreto y tampoco revisar y/o verificar los términos y condiciones en los que se efectuaron las inversiones que se

mantuvieron en el extranjero anteriores al ejercicio de 2011; razón por la cual, solicita se declare la nulidad de la resolución impugnada.

Por su parte, en el concepto de impugnación **quinto** de la demanda, manifiesta que los recursos repatriados no constituyen un nuevo ingreso o un incremento a su patrimonio, pues ya estaban depositados en sus cuentas bancarias o de inversiones en el extranjero como parte de su patrimonio personal; por tanto, si esos recursos fueron retornados al amparo del Decreto no genera un incremento a su patrimonio y no pueden considerarse gravables, razón por la que no se configura la hipótesis prevista en los artículos 141 y 142 de la Ley Impuesto Sobre la Renta, vigente en 2017.

Finalmente, en el concepto de impugnación **sexto** de la demanda solicita en atención al principio de derecho que dice: *“lo accesorio sigue la suerte de lo principal”*, solicita se declare la nulidad también de la actualización, recargos y multas, ya que son accesorios de la contribución y participan de su naturaleza.

Al respecto, **la autoridad enjuiciada al contestar la demanda** sostiene la legalidad de la resolución impugnada y solicita se reconozca su validez.

A consideración de esta Sala, los conceptos de impugnación en estudio son **parcialmente fundados por una parte y por la otra, deben tenerse por no formulados**, por las siguientes consideraciones:

Del análisis a la resolución impugnada contenida en el oficio *** ** ** **
** **** de 27 de agosto de 2024, documental a la que se le concede valor probatorio en términos del artículo 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo¹, en concordancia con los numerales 129, 197 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles² de aplicación supletoria a la materia contenciosa administrativa, se advierte que la autoridad demandada determinó a cargo de la actora un crédito fiscal en cantidad total de \$9'011,135.84, por concepto de Impuesto Sobre la Renta anual (actualización de pagos provisionales y devolución improcedente del saldo a favor), actualizaciones, recargos y multas por el ejercicio del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017.

Lo anterior en virtud de que la enjuiciada arribó a la conclusión que los ingresos provenientes de inversiones mantenidas en el extranjero hasta el 31 de diciembre de 2016, retornadas al país durante el 19 de octubre de 2017, en cantidad de \$8'338,475.15, no cumplieron con los requisitos establecidos en los artículos tercero, cuarto y sexto, párrafo cuarto, del Decreto que otorga diversas facilidades administrativas en materia de Impuesto Sobre la Renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de enero de 2017, así como su modificación publicada en el mismo medio de comunicación oficial el 17 de julio de 2017, por las siguientes consideraciones -véase concretamente fojas 113 a 121 del expediente-:

¹ **ARTÍCULO 46.-** La valoración de las pruebas se hará de acuerdo con las siguientes disposiciones:

I. Harán prueba plena la confesión expresa de las partes, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, incluyendo los digitales; pero, si en los documentos públicos citados se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.

² **ARTICULO 129.-** Son documentos públicos aquellos cuya formación está encomendada por la ley, dentro de los límites de su competencia, a un funcionario público revestido de la fe pública, y los expedidos por funcionarios públicos, en el ejercicio de sus funciones.

La calidad de públicos se demuestra por la existencia regular, sobre los documentos, de los sellos, firmas u otros signos exteriores que, en su caso, prevengan las leyes.

ARTICULO 197.- El tribunal goza de la más amplia libertad para hacer el análisis de las pruebas rendidas; para determinar el valor de las mismas, unas enfrente de las otras, y para fijar el resultado final de dicha valuación contradictoria; a no ser que la ley fije las reglas para hacer esta valuación, observando, sin embargo, respecto de cada especie de prueba, lo dispuesto en este capítulo.

ARTICULO 202.- Los documentos públicos hacen prueba plena de los hechos legalmente afirmados por la autoridad de que aquéllos procedan; pero, si en ellos se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones; pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.

Las declaraciones o manifestaciones de que se trata prueban plenamente contra quienes las hicieron o asistieron al acto en que fueron hechas, y se manifestaron conformes con ellas. Pierden su valor en el caso de que judicialmente se declare su simulación.

También harán prueba plena las certificaciones judiciales o notariales de las constancias de los libros parroquiales, relativos a las actas del estado civil de las personas, siempre que se refieran a época anterior al establecimiento del Registro Civil. Igual prueba harán cuando no existan los libros del registro, original y duplicado, y cuando, existiendo, estén rotas o borradas las hojas en que se encontraba el acta.

En caso de estar contradicho su contenido por otras pruebas, su valor queda a la libre apreciación del tribunal.

- La autoridad fiscal conoció que respecto al monto total de la inversión que retornó en el país declarado en cantidad de \$8'283,738.00, el cual fue depositado en la cuenta número ***** de la ***** ***** ***** **** ** ***** ** ** **, cuyo importe en dólares corresponde a la cantidad de \$438,597.03, la actora utilizó el tipo de cambio de 18.8869 publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de octubre de 2017; sin embargo, debió aplicar el tipo de cambio de 19.0117, publicado en el mismo de comunicación el 18 de octubre de 2017, tal y como lo establece el artículo 20, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, vigente en el año de 2017, es decir, debió aplicar el tipo de cambio del día anterior a aquel en que se causen las contribuciones.

- La actora no realizó pago alguno por concepto de Impuesto Sobre la Renta, respecto del monto total de la inversión retornada, manifestada en la Declaración de ISR por Ingresos de Inversiones en el extranjero retornadas al país, forma oficial 100, en cantidad de \$8'283,738.00, ya que no demostró que los recursos provinieran de una donación de dinero efectuada por su padre en el año de 2014; por tanto, que se encontraran exentos del pago del Impuesto Sobre la Renta, en términos de lo dispuesto por el artículo 93, primer párrafo, fracción XXIII, inciso a), de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en el año antes mencionado.

- Lo anterior, ya que la autoridad fiscal concluyó que la actora no aportó documentación comprobatoria que ampare el origen del depósito inicial, que corresponda a la cuenta número ***** abierta en la ***** ***** ***** ***** ***** **** **, a nombre del C. ***** ***** *****.

- No comprobó que los retiros efectuados el día 18 de octubre de 2017, por las cantidades de \$23,808.81 dólares y \$414,788.22 dólares

obligación de pagar el impuesto referido, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1, primer párrafo, fracción I, 90, primer párrafo, 141, 142, fracción XV, y 152, primer párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el año de 2017.

En esas consideraciones, una vez expuestos los argumentos de las partes, establecidos los fundamentos y motivos de la resolución impugnada, esta Sala por cuestión de método procede a resolver el **punto litis B**, que es del tenor siguiente:

“B) *No acreditó que hubiera pagado el Impuesto Sobre la Renta por los \$8’283,738.00, conforme a la tasa del 8% prevista en el citado Decreto; por tanto, debe pagar el referido impuesto a la tasa del 35%.*

O si bien, como lo manifestó la actora desde el procedimiento de fiscalización, los recursos provienen de una donación de dinero efectuada por su padre en el año de 2014; por tanto, se encuentran exentos del pago del Impuesto Sobre la Renta, en términos de lo dispuesto por el artículo 93, primer párrafo, fracción XXIII, inciso a), de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en el año antes mencionado.”

En efecto, para esta Sala es de estudio preferente analizar si los ingresos sujetos a fiscalización se encuentran o no exentos del impuesto.

Al respecto, es necesario atender al contenido del Decreto bajo el cual se repatriaron los capitales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de enero de 2017 y el que lo modificó, publicado en el Diario Oficial de la Federación en 17 de julio de 2017, únicamente en la parte que interesa:

“DECRETO que otorga diversas facilidades administrativas en materia del impuesto sobre la renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México.

[...]

CONSIDERANDO

[...]

Que es necesario fomentar la inversión productiva en áreas estratégicas y en la generación de empleos mediante acciones que promuevan que los recursos que se mantienen en el extranjero retornen al país y se inviertan en beneficio de la población;

[...]

Que este esquema fomentará y facilitará el retorno del capital mantenido en el extranjero, el cual se deberá aplicar en actividades productivas que coadyuven al crecimiento económico del país, a la vez que se generen ingresos tributarios para destinarse a sufragar el gasto público, por lo que se considera conveniente otorgar un estímulo fiscal a las personas físicas y morales que retornen recursos al país, consistente en aplicar la tasa del 8%, sin deducción alguna, para efectos del impuesto sobre la renta sobre el monto total de los mismos;

[...]

DECRETO

Artículo Primero. Las personas físicas y morales residentes en México y las residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país que hayan obtenido ingresos provenientes de inversiones directas e indirectas, que hayan mantenido en el extranjero hasta el 31 de diciembre de 2016, podrán optar por pagar, conforme a lo establecido en el presente Decreto, el impuesto a que están obligados de acuerdo a lo previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

[...]

Artículo Segundo. Los ingresos a que se refiere el artículo anterior, por los que se podrá ejercer la opción prevista en el mismo, son los gravados en los términos de los títulos II, IV y VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a excepción de aquéllos que correspondan a conceptos que hayan sido deducidos por un residente en territorio nacional o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

Solamente quedarán comprendidos dentro del beneficio a que se refiere el artículo anterior, los ingresos y las inversiones que se retornen al país durante el plazo de vigencia del presente Decreto y se inviertan y permanezcan invertidos en territorio nacional por un plazo de al menos dos años contados a partir de la fecha en que se retornen. La inversión de los citados recursos deberá realizarse durante el ejercicio fiscal de 2017.

[...]

Artículo Tercero. El impuesto a que se refiere este instrumento se calculará aplicando la tasa de 8%, sin deducción alguna, al monto total de los recursos que se retornen al país conforme a lo dispuesto en el artículo anterior y que se hubiesen mantenido en el extranjero con anterioridad al 1 de enero del 2017, directa o indirectamente, por las personas físicas o morales a que se refiere el presente Decreto.

Para los efectos del párrafo anterior, se aplicará el tipo de cambio del día en que se efectúe el pago del impuesto relativo a los recursos que se retornen a territorio nacional, de conformidad con lo establecido por el Código Fiscal de la Federación.

[...]

Artículo Cuarto. El impuesto que resulte en los términos de los artículos anteriores se pagará dentro de los quince días naturales siguientes a la fecha en que se retornen al país los recursos provenientes del extranjero.

Para estos efectos, los recursos se entenderán retornados al territorio nacional en la fecha en que se depositen en una institución de crédito o casa de bolsa del país.

Cuando las inversiones mantenidas en el extranjero de las cuales derivan los ingresos a que se refiere el presente Decreto constituyan conceptos por los que se debió haber pagado el impuesto sobre la renta en México, se deberá comprobar el pago correspondiente, en cuyo caso ya no será necesario efectuar el pago del impuesto sobre la renta en términos del presente Decreto. En el caso de que dicho pago no se hubiere efectuado en su oportunidad, los contribuyentes podrán optar por pagar el impuesto en los términos de este Decreto y cumplir con los requisitos establecidos en el mismo.

[...]

Artículo Séptimo. Las personas que se acojan al beneficio fiscal que se otorga en el presente Decreto deberán conservar como parte de su contabilidad la documentación que demuestre que los recursos de que se trate se recibieron del extranjero, que el pago del impuesto respectivo se efectuó en los términos previstos en el artículo Cuarto de este instrumento, los comprobantes de los depósitos o inversiones realizados en territorio nacional, así como la declaración de pago del impuesto correspondiente durante un plazo de cinco años, contado a partir de la fecha del pago de dicho impuesto, de conformidad con lo previsto en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.

[...]

Artículo Noveno. Se tendrán por cumplidas las obligaciones fiscales relacionadas con los ingresos y las inversiones a que se refiere el artículo Segundo de este instrumento, siempre y cuando se hubieran cumplido los requisitos del artículo Cuarto del presente Decreto.

[...]

TRANSITORIO

ÚNICO. El presente Decreto entrará en vigor el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación y estará vigente durante los seis meses posteriores contados a partir de su entrada en vigor.

[Énfasis añadido]”

“DECRETO por el que se modifica el diverso que otorga diversas facilidades administrativas en materia del impuesto sobre la renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México, publicado el 18 de enero de 2017.

[...]

CONSIDERANDO

Que el 18 de enero de 2017 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto que otorga diversas facilidades administrativas en materia del impuesto sobre la renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México (en lo sucesivo, el Decreto), con la finalidad de fomentar la

inversión productiva en áreas estratégicas y en la generación de empleos mediante acciones que promuevan que los recursos que se mantienen en el extranjero retornen al país y se inviertan en beneficio de la población;

Que la vigencia del Decreto se estableció por un periodo de 6 meses, contados a partir de su entrada en vigor, mismos que se cumplirán el 19 de julio de 2017;

Que hasta este momento los recursos que se han retornado al país ascienden a un monto aproximado de 58 mil millones de pesos, mismos que han sido y serán destinados a la inversión productiva, la generación de empleos y el fortalecimiento de la rama industrial del país; dichos recursos se han retornado durante los últimos meses de vigencia del Decreto, situación que demuestra el interés progresivo de los contribuyentes para aplicar las facilidades que éste otorga;

Que se ha identificado que existen contribuyentes que requieren un plazo adicional para concluir sus movimientos a efecto de retornar los recursos que tienen en el extranjero, toda vez que derivado de la naturaleza y plazos de sus inversiones, el trámite respectivo que deben realizar en los países donde se encuentran sus recursos conlleva un tiempo considerable que no les permitiría aplicar las facilidades del Decreto durante su vigencia;

Que ante el creciente interés de los contribuyentes para aplicar las facilidades que otorga el Decreto y con el fin de que aquéllos que se encuentran en proceso de retornar al país las inversiones que mantienen en el extranjero puedan hacerlo para acogerse al mismo, el Gobierno Federal a mi cargo **estima conveniente ampliar su vigencia hasta el 19 de octubre de 2017;**

[...]

Que con la finalidad de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, en relación con el límite temporal sobre el cual las autoridades fiscales pueden ejercer sus facultades de comprobación respecto al pago del impuesto sobre la renta, de las inversiones mantenidas en el extranjero de las cuales derivan los ingresos a que se refiere el presente Decreto, que constituyan conceptos por los cuales se debió haber pagado el impuesto sobre la renta en México, se considera necesario establecer que los contribuyentes deberán comprobar el pago correspondiente, considerando el límite temporal que establece el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, y

[...]

DECRETO

ARTÍCULO ÚNICO.- Se **reforman** los artículos Primero, segundo párrafo; Cuarto, segundo párrafo y el Transitorio Único del "Decreto que otorga diversas facilidades administrativas en materia del impuesto sobre la renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México", publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de enero de 2017, para quedar como sigue:

[...]

Artículo Cuarto...

...

Cuando las inversiones mantenidas en el extranjero de las cuales derivan los ingresos a que se refiere el presente Decreto constituyan conceptos por los que **se debió haber pagado el impuesto sobre la renta en México, se deberá contar con el documento que acredite el pago**

correspondiente y la autoridad fiscal podrá comprobarlo, de conformidad con lo previsto en los artículos 6o., tercer párrafo y 67 del Código Fiscal de la Federación, en cuyo caso ya no será necesario efectuar el pago del impuesto sobre la renta en términos del presente Decreto. En el caso de que dicho pago no se hubiere efectuado en su oportunidad, los contribuyentes podrán optar por pagar el impuesto en los términos de este Decreto y cumplir con los requisitos establecidos en el mismo.

TRANSITORIO

ÚNICO. El presente Decreto entrará en vigor el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación y estará vigente durante los nueve meses posteriores contados a partir de su entrada en vigor.

[Énfasis añadido]"

De la parte conducente del Decreto antes transcrito se desprende que, ante la necesidad de fomentar la inversión productiva en áreas estratégicas y en la generación de empleos mediante acciones que promuevan que los recursos que se mantienen en el extranjero retornen al país y se inviertan en beneficio de la población, **el Gobierno Federal, consideró conveniente otorgar un estímulo fiscal a las personas físicas y morales que retornaran recursos al país, consistente en aplicar la tasa del 8%, sin deducción alguna, para efectos del Impuesto Sobre la Renta sobre el monto total de los mismos.**

Para lo cual, resultaba necesario que los ingresos y las inversiones mantenidas en el extranjero hasta el 31 de diciembre de 2016, se retornaran al país durante el plazo de vigencia del Decreto (9 meses, contemplados del 19 de enero al 19 de octubre de 2017), además de que se invirtieran (durante el ejercicio fiscal de 2017) y permanecieran invertidos en territorio nacional por un plazo de al menos dos años contados a partir de la fecha en que fueron retornados.

Asimismo, para el cálculo del impuesto del 8% al monto total de los recursos retornados, se tenía que aplicar el tipo de cambio del día en que se efectuara el pago.

En el primer párrafo del **artículo cuarto del Decreto**, se indicó que **el impuesto resultante debía ser pagado dentro de los 15 días naturales siguientes a la fecha en que fueran retornados los recursos provenientes del extranjero**, para lo cual debía entenderse que éstos fueron retornados en la fecha en que se depositaran en una institución de crédito o casa de bolsa del país.

Además, en el segundo párrafo del artículo cuarto del Decreto, se precisó que, cuando las inversiones mantenidas en el extranjero constituyeran conceptos por los que se debió haber pagado el Impuesto Sobre la Renta en México, **se debía contar con el documento que acreditara el pago correspondiente, y la autoridad fiscal podía comprobarlo, de conformidad con lo previsto en los artículos 6o., tercer párrafo y 67 del Código Fiscal de la Federación**, en cuyo caso ya no sería necesario efectuar el pago del Impuesto Sobre la Renta en términos del Decreto.

También, en el artículo séptimo del Decreto, se estableció que las personas que se acogieron al beneficio fiscal de repatriación de capitales, contaban con la obligación de conservar como parte de su contabilidad la documentación que demuestre que los recursos se recibieron del extranjero, que el pago del impuesto se efectuó en los términos previstos en el artículo cuarto, los comprobantes de los depósitos o inversiones realizados en territorio nacional, así como la declaración de pago del impuesto correspondiente durante el plazo de cinco años, contados a partir de la fecha de pago del impuesto, de conformidad con lo previsto en el artículo 30, del Código Fiscal de la Federación.

En el caso, la autoridad demandada en la resolución impugnada - véase reverso de la foja 112 y 113 del expediente- reprodujo un extracto de la declaración del Impuesto Sobre la Renta por ingresos de inversiones en el extranjero retornadas al país forma oficial 100 presentada por la actora el 19 de

octubre de 2017, en la que informó, en la parte de interés, lo que a continuación se transcribe:

“DATOS GENERALES

TIPO DE DECLARACIÓN	NORMAL
FECHA Y HORA DE PRESENTACIÓN	19/10/2017
INSTITUCIÓN DE CRÉDITO O CASA DE	***** **
BOLSA EN LA QUE SE RETORNA	***** **
LA INVERSION	
NÚMERO DE CUENTA DE INVERSIÓN	*****
O CONTRATO	

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

IMPUESTO DETERMINADO	0
TASA%	8

DETALLE DEL PAGO R100 ISR POR INGRESOS DE INVERSIONES
EN EL EXTRANJERO RETORNADAS AL PAÍS

CANTIDAD A CARGO	0
CANTIDAD A PAGAR	0
...	”

De la transcripción a la declaración del Impuesto Sobre la Renta por ingresos de inversiones en el extranjero retornadas al país forma oficial 100 presentada el 19 de octubre de 2017, se desprende que la actora, como lo resolvió la autoridad demandada no pagó el Impuesto Sobre la Renta respecto de la inversión que retornó.

No obstante, la actora manifestó desde el procedimiento de fiscalización que los recursos provienen de una donación de dinero efectuada por su padre en el año de 2014; por tanto, se encuentran exentos del pago del Impuesto Sobre la Renta, en términos de lo dispuesto por el artículo 93, primer

párrafo, fracción XXIII, inciso a), de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en el año antes mencionado, precepto que dispone lo siguiente:

“Artículo 93. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

...

XXIII. Los donativos en los siguientes casos:

a) Entre cónyuges o los que perciban los descendientes de sus ascendientes en línea recta, cualquiera que sea su monto.

Del artículo transcrito, se desprende que no pagará el Impuesto Sobre la Renta por la obtención, entre otros ingresos, por los donativos entre cónyuges o los que perciban los descendientes de sus ascendientes en línea recta, cualquiera que sea su monto.

En esa tesitura con la finalidad de acreditar si es fundado lo manifestado por la actora, esta Sala procede a la valoración de las pruebas aportadas, las cuales para que puedan ser tomadas en cuenta en el presente juicio de resolución exclusiva de fondo debe cumplirse con lo establecido en el artículo 58-24 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo³.

Es decir, debe tratarse de elementos probatorios que ya se hubieren ofrecido ante la autoridad hacendaria en el procedimiento de fiscalización o en el recurso de revocación, o bien, en el acuerdo conclusivo que se hubiere intentado, lo que en la especie aconteció, pues se encuentran contenidas en el expediente administrativo y la autoridad reconoció en la resolución impugnada que fueron presentadas por la actora durante el procedimiento de fiscalización.

Por tanto, con fundamento en los artículos 81 y 82 del Código Federal de Procedimientos Civiles⁴, aplicable de manera supletoria a la materia, la

³ **“ARTÍCULO 58-24.** En el juicio de resolución exclusiva de fondo, serán admisibles únicamente las pruebas que hubieren sido ofrecidas y exhibidas, en:

- I. El procedimiento de comprobación del que derive el acto impugnado;
- II. El procedimiento de Acuerdos Conclusivos regulado en el Código Fiscal de la Federación, o
- III. El recurso administrativo correspondiente.”

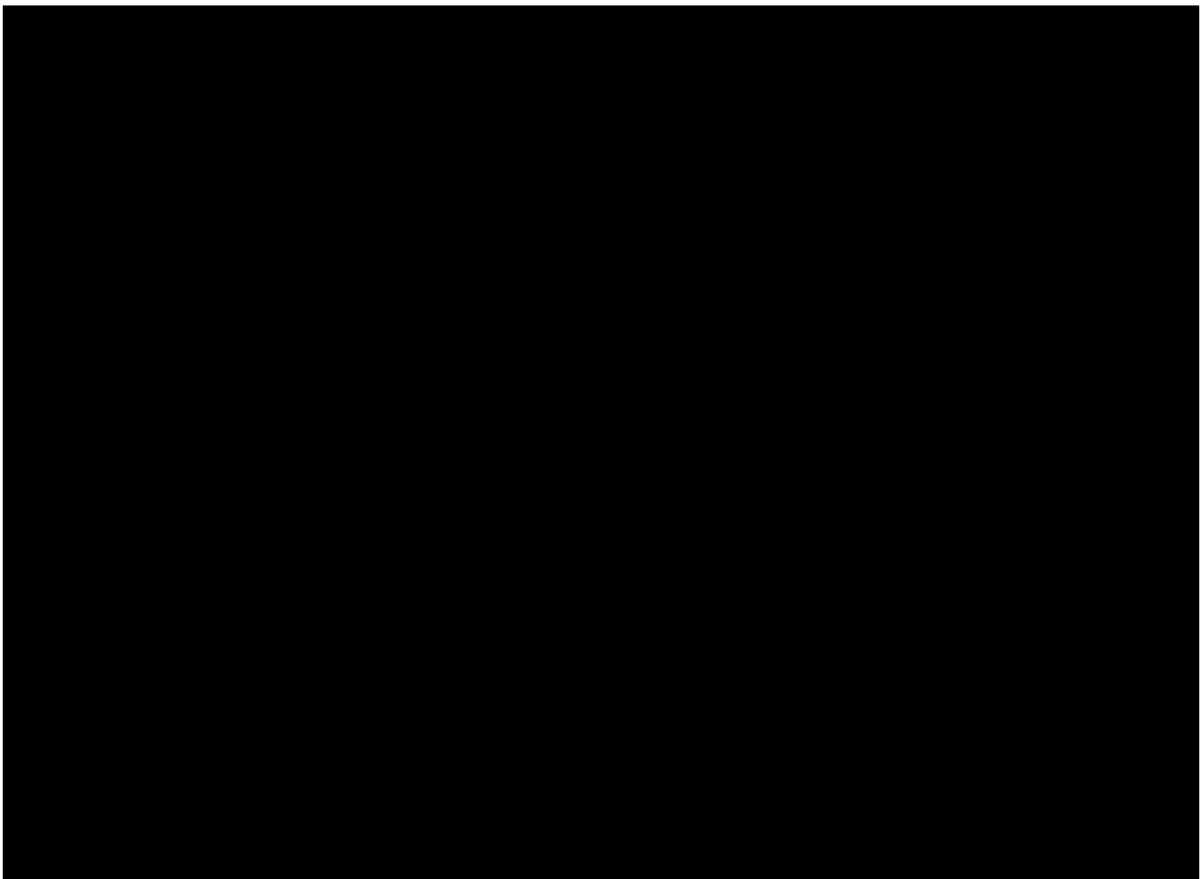
⁴ **ARTICULO 81.-** El actor debe probar los hechos constitutivos de su acción y el reo los de sus excepciones.

ARTICULO 82.- El que niega sólo está obligado a probar:

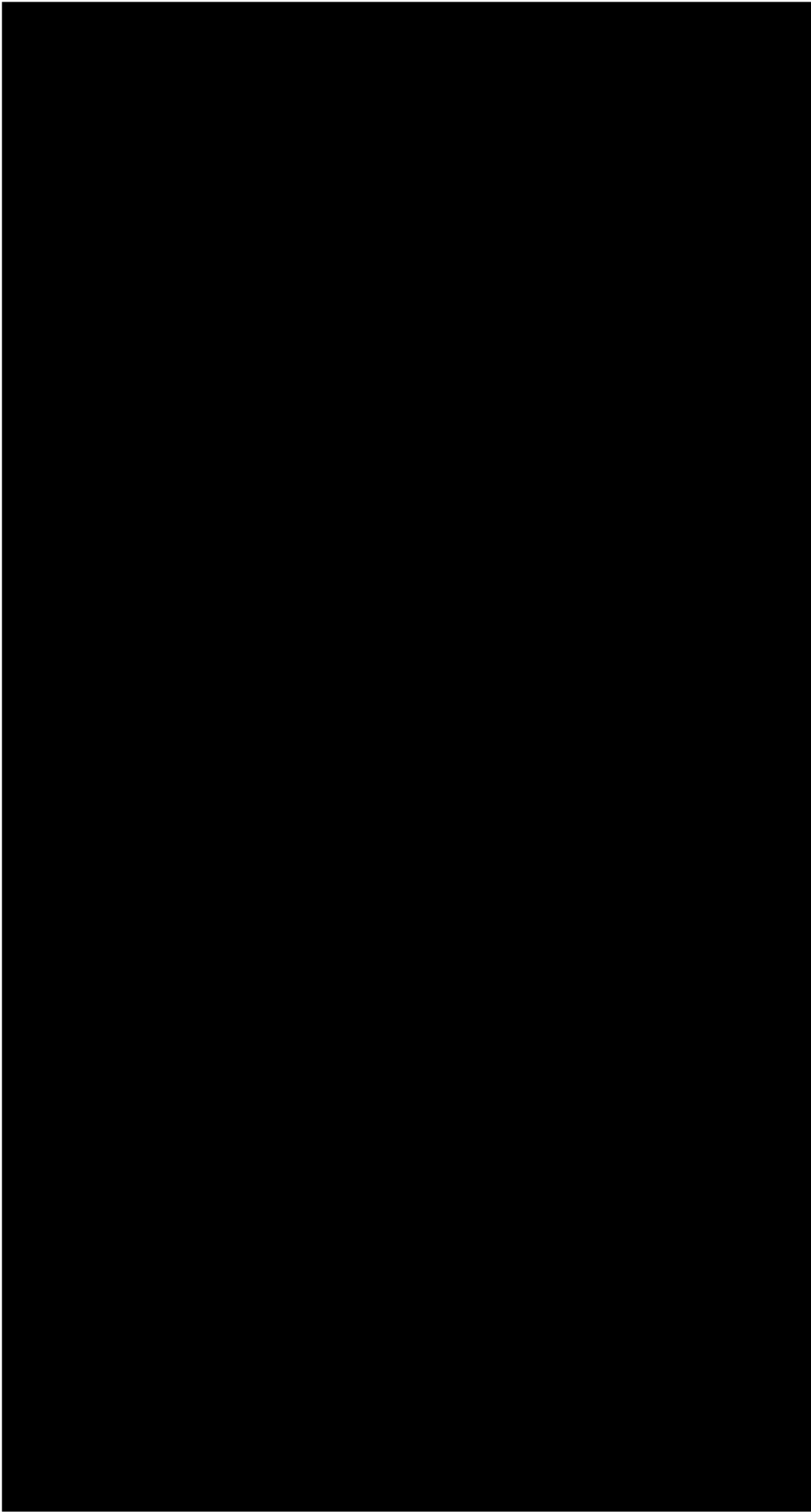
- I.- Cuando la negación envuelva la afirmación expresa de un hecho;

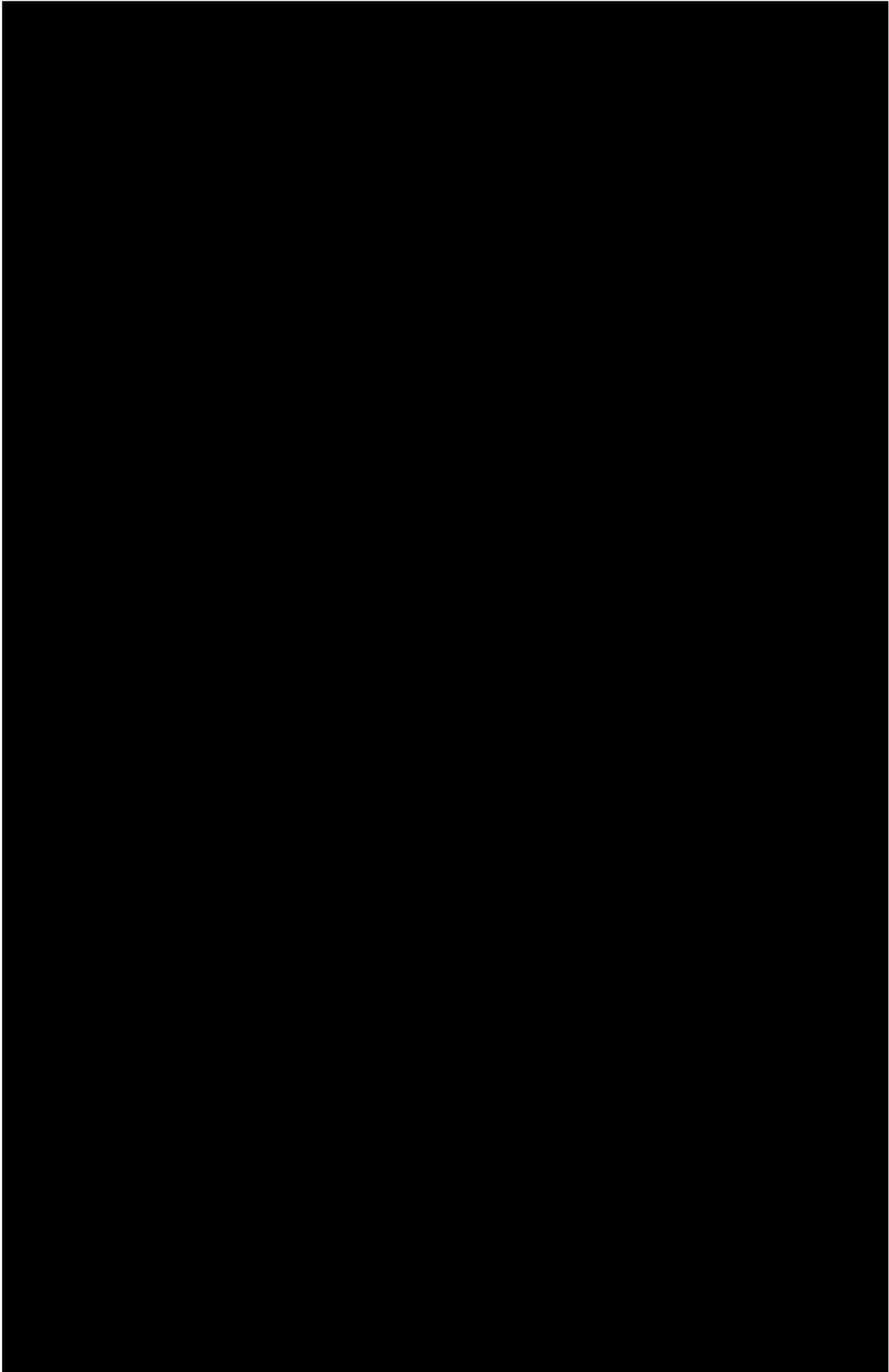
actora exhibió en el presente juicio de resolución exclusiva de fondo, entre otras, las siguientes pruebas documentales:

1. El Testimonio de la escritura de formalización de la donación de dinero, número ***** de 22 de abril de 2016, pasada ante la fe del Notario número 226, con ejercicio en la ahora Ciudad de México, en el que se formalizó la donación de dinero que efectuó el C. ***** ** ** ***** a la hoy actora, acta que se reproduce en su integridad -visible a fojas 661 y 662 del tomo 2/3 del expediente administrativo (se citan los números en tinta azul):

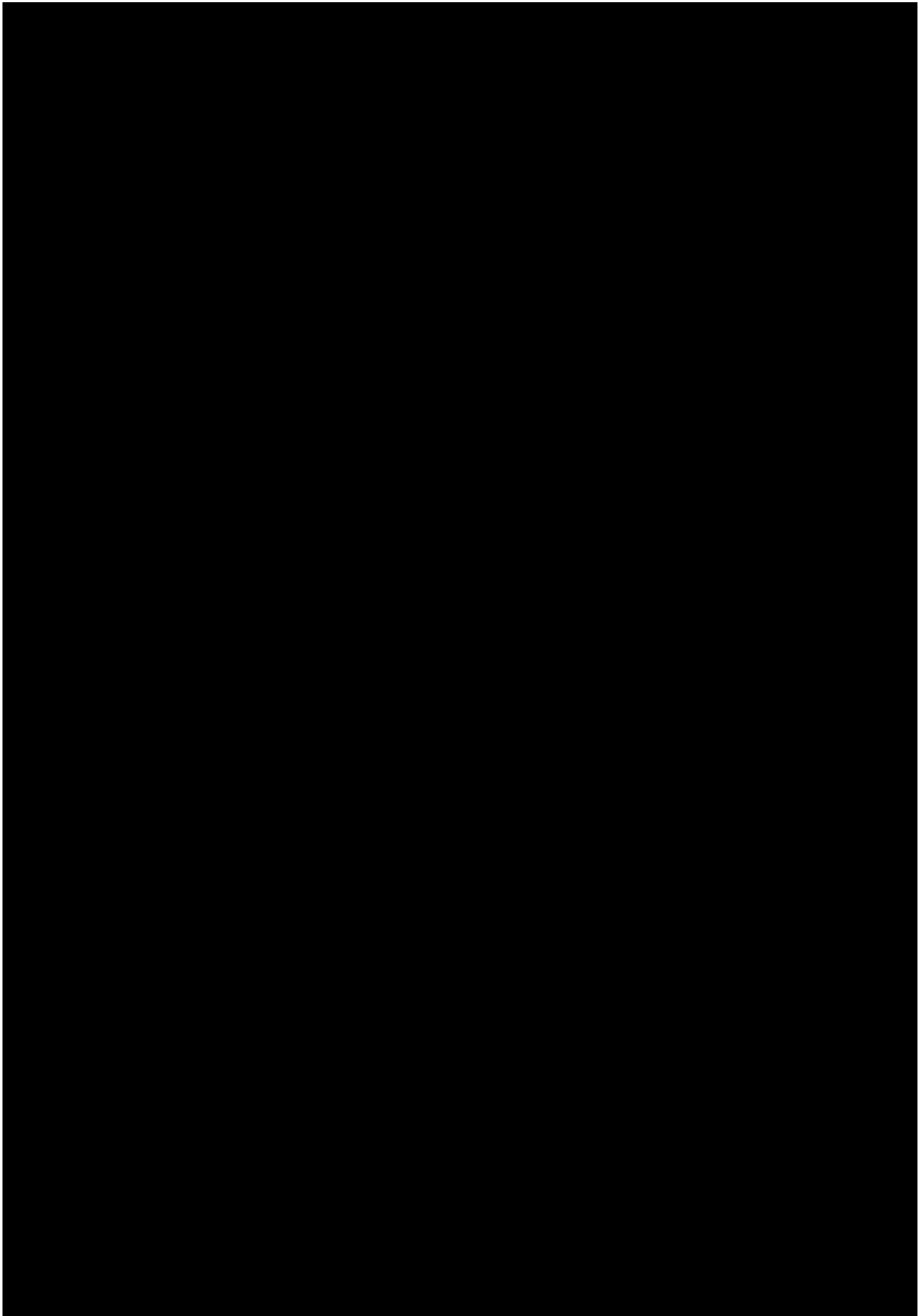


II.- Cuando se desconozca la presunción legal que tenga a su favor el coligante, y
III.- Cuando se desconozca la capacidad.





2. Acta de nacimiento de 21 de junio 1952, en la que se advierte que el C ***** ** **, se presentó ante el oficial del Registro Civil del entonces Departamento del Distro Federal, con la finalidad de registrar a su hija, la hoy actora ***** **, tal y como se advierte de la siguiente reproducción: -visible a foja 660 del tomo 2/3 del expediente administrativo (se citan los números en tinta azul).



A los documentos anteriores se concede valor probatorio probatorio **pleno**, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 46, fracción I⁵, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, de los que se advierte lo siguiente:

- La hoy actora ***** ** ***** ** ** ***** , es hija del C. *****
***** ** ** ***** .

- Que el 22 de abril de 2016, el Titular de la Notaría Número 226 con ejercicio en el entonces Distrito Federal, hizo constar la formalización de donación de dinero que celebraron por una parte la C. ***** ***** ***** ** **
***** * la actora ***** ** ***** ** ** ***** , en su carácter de donatarias y por la otra, el C. ***** ***** ** ** ***** como donante.

- Se advierte que el C. ***** ***** ** ** ***** declaró haber sido propietario de la cantidad de \$1'048,193.25 dólares; por tanto, el 18 de agosto de 2014, donó ese dinero a sus hijas la C. ***** ***** ***** ** ** ***** * la actora ***** ** ***** ***** ** ** ***** , quienes manifestaron haber aceptado esa cantidad.

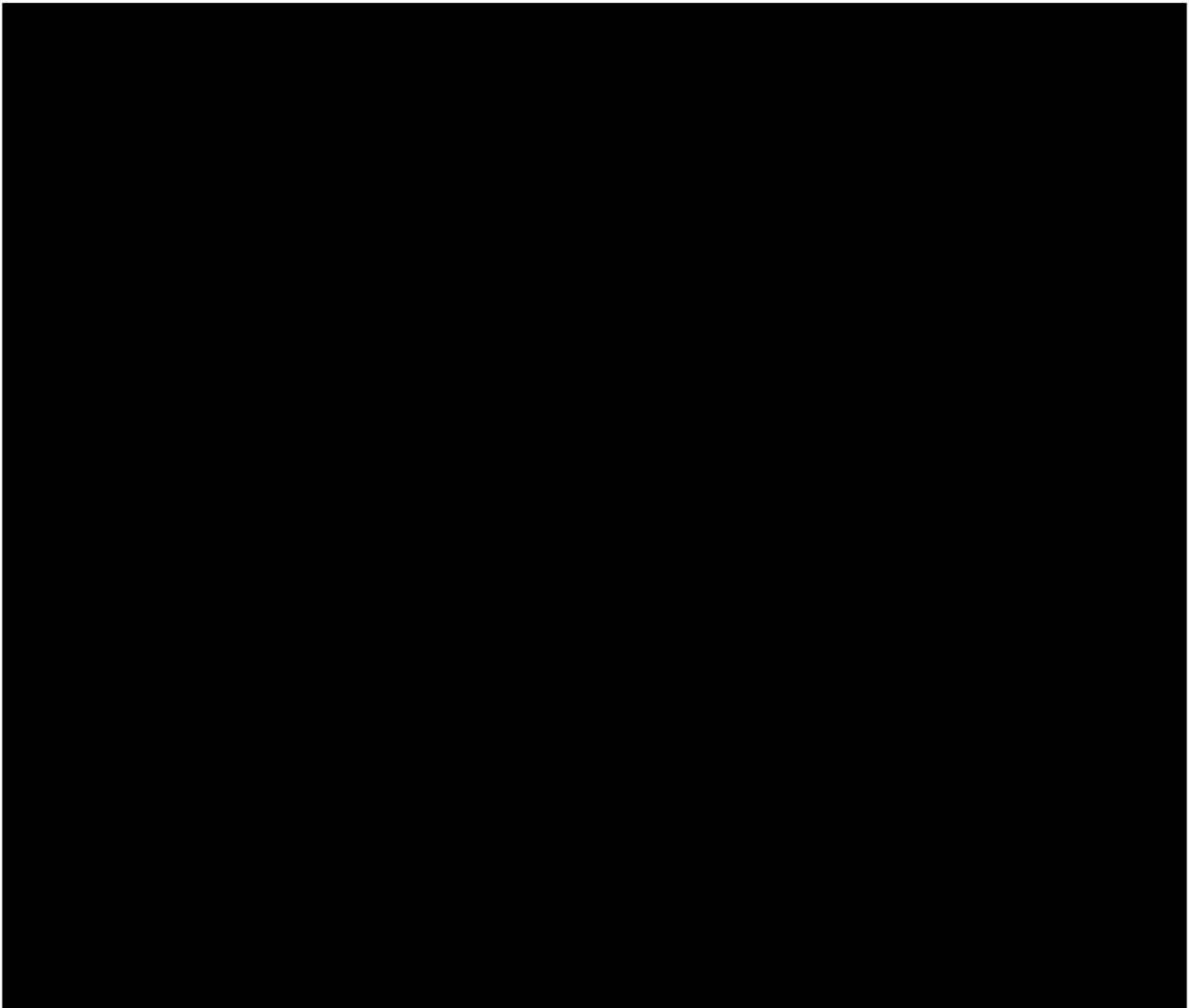
- Se advierte que las donatarias declararon que se encuentran exentas del pago del Impuesto Sobre la Renta, por tratarse de una donación entre ascendientes y descendientes.

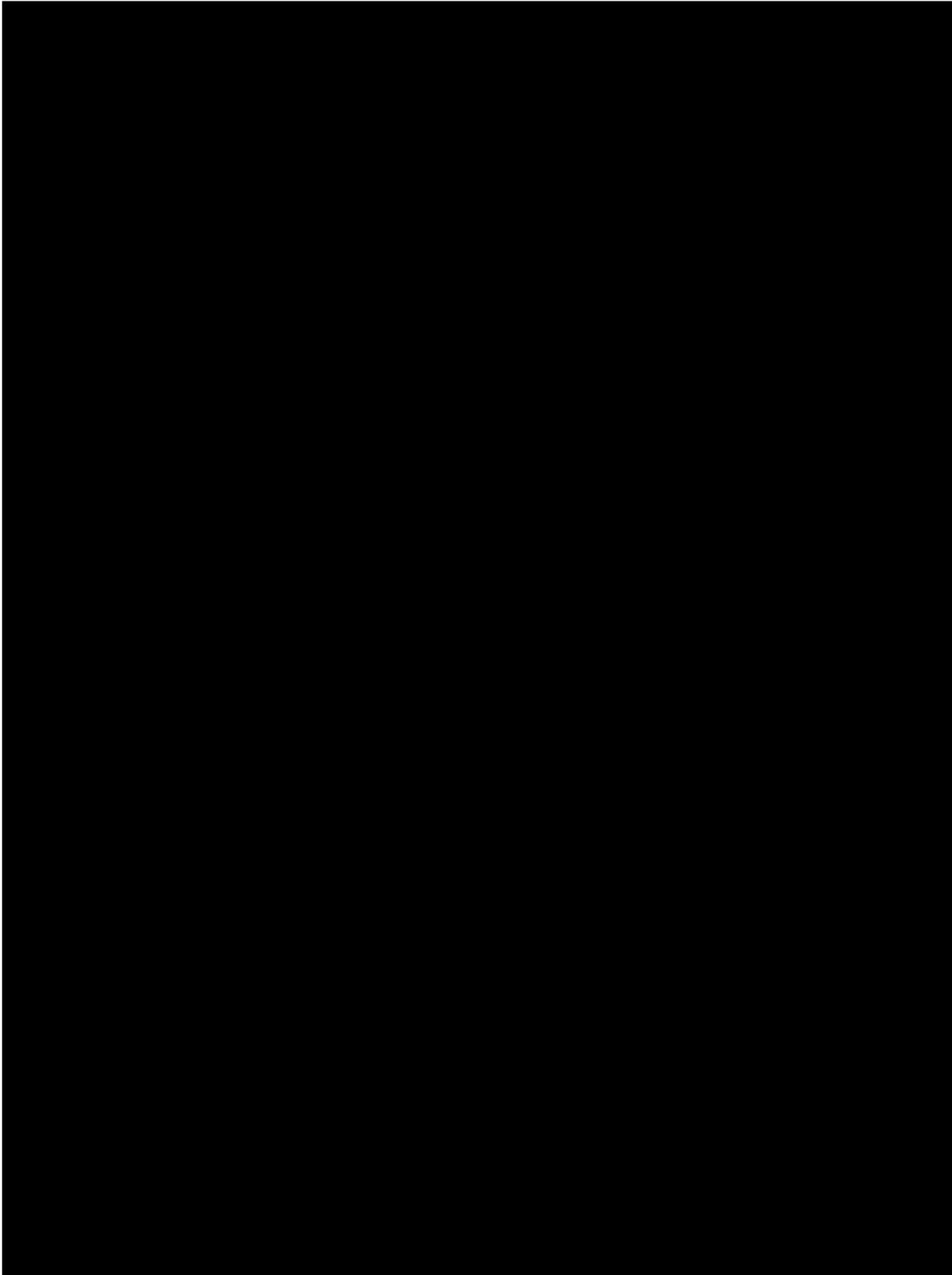
- El Titular de la Notaría Número 226 con ejercicio en el entonces Distrito Federal, certificó que el donante manifestó bajo protesta de decir verdad

⁵ Óp. cit página 14.

que a la fecha de esa escritura ya había entregado a las donatarias el importe derivado de la donación, quienes manifestaron haberlo recibido mediante transferencia electrónica a la cuenta número ***** que en forma mancomunada tienen aperturada las donatarias en “***** ***** **”, por la cantidad de \$1’048,193.25 dólares.

3. Estado de cuenta número ***** abierta en la ***** *****
***** ***** **, a nombre del C. ***** ***** **, correspondiente al mes de agosto de 2014, documental que se reproduce en su parte conducente por su volumen pues consta en nueve páginas -visible a foja 584 a 588 del expediente- (cabe hacer la aclaración que la autoridad demandada reconoce que dicha documental fue exhibida durante el procedimiento de fiscalización; no obstante, se reproduce el que fue exhibido como prueba en la demanda por obrar en español):





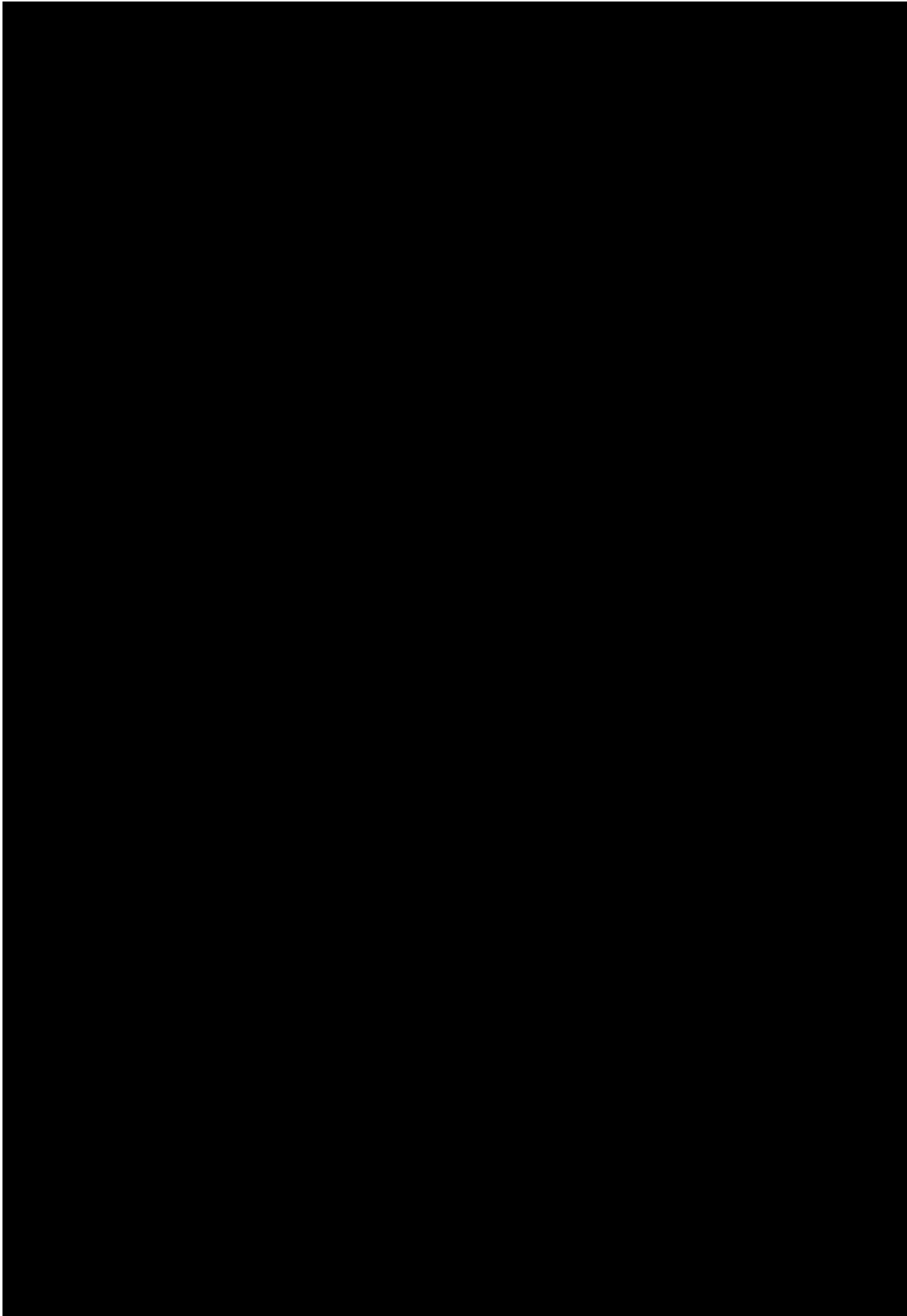
Al estado de cuenta número ***** expedido por la *****
***** ***** ***** ****, se concede valor probatorio **pleno**, con
fundamento en lo dispuesto en el artículo 46, fracción I⁶, de la Ley Federal de
Procedimiento Contencioso Administrativo, documento del que se desprende
que, al inicio del periodo, es decir, el 1 de agosto de 2014, el C. *****
***** contaba con un valor (saldo) de **\$1'035,426.57** dólares.

Asimismo, de la revisión que se realizó a esa documental, se advierten
las transacciones ordenadas por el titular de la cuenta; sin embargo, no se
desprende la transferencia en cantidad de \$1'048,193.25 dólares, que
supuestamente realizó el C. ***** el día 18 de agosto de 2014, a
la cuenta número ***** que en forma mancomunada tenían aperturada sus
hijas la C. ***** la actora *****
en la Institución Financiera “*****”.

4. Estado de cuenta número ***** expedido por la *****
***** ***** ***** ****, a nombre de la C. *****
y la actora *****
de 2014, documento que se reproduce en su parte conducente por su volumen
pues consta en doce páginas -visible a foja 649 a 658 del tomo 2/3 del
expediente administrativo (se citan los números en tinta azul), cabe hacer la
aclaración que esa documentación se encuentra en idioma distinto al español,
pero la actora en su demanda exhibió como ejemplo la traducción del estado de
cuenta del mes de septiembre de 2014, para efecto de verificar los datos
contenidos en esas documentales -véase foja 397 a 403 del expediente-:

SIN TEXTO

⁶ Óp. cit página 14.



Al estado de cuenta número ***** expedido por la *****
 ***** ***** ***** ****, se concede valor probatorio **pleno**, con
 fundamento en lo dispuesto en el artículo 46, fracción I⁷, de la Ley Federal de
 Procedimiento Contencioso Administrativo, documento del que se desprende
 que, la C. ***** ***** ***** ** ** ***** y la actora ***** ** *****
NO recibieron ninguna transferencia por parte del C. *** ***** ***** el**
día 18 de agosto de 2014, por la cantidad \$1'048,193.25 dólares, ya que las
cantidades consignadas en ese estado de cuenta no coinciden con la
supuesta donación realizada.

En esas consideraciones esta Sala determina que, de la
adminiculación de las pruebas antes analizadas, **no se acredita que la actora**
hubiera recibido una donación de su padre el 18 de agosto de 2014, ya que
 lo único que se desprende del Testimonio de la escritura de formalización de la
 donación de dinero, número ***** de 22 de abril de 2016, es que el Titular de la
 Notaría Número 226 con ejercicio en el entonces Distrito Federal, **certificó**
únicamente la declaración del C. ***** ***** ** **, de haber sido
 propietario de la cantidad de \$1'048,193.25 dólares, pero no se advierte que se
hubiera exhibido la documentación correspondiente para acreditar ese hecho.

Además, del análisis realizado a las pruebas consistentes en el estado
 de cuenta número ***** abierta en la ***** *****
 ****, a nombre del C. ***** ***** *****, correspondiente al mes de agosto de
 2014 y del estado de cuenta número ***** expedido por la *****
 ***** ***** ***** ****, a nombre de la C. ***** ***** *****
 y la actora ***** ** ***** ***** ** **, correspondiente al mes de agosto
 de 2014, se advierten las siguientes inconsistencias:

- Del estado cuenta de número ***** abierta en la *****
 ***** ***** ***** ****, se desprende que al inicio del periodo, es decir,
 el 1 de agosto de 2014, el C. ***** ***** ***** contaba con un valor (saldo)
 de **\$1'035,426.57 dólares**, pero según manifestación expresa de esa persona y
de la actora, el 18 de agosto de 2014, transfirió el monto de \$1'048,193.25
dólares.

⁷ Óp. cit página 14.

• Del estado cuenta de número ***** se advierten las transacciones ordenadas por el titular de la cuenta; sin embargo, no se desprende la transferencia en cantidad de \$1'048,193.25 dólares, que supuestamente realizó el C. ***** el día 18 de agosto de 2014, a la cuenta número ***** que en forma mancomunada tenían aperturada sus hijas la C. ***** la actora ***** en la Institución Financiera “*****”.

• Igualmente, del estado de cuenta número ***** expedido por la ***** , se advierte que la C. ***** y la actora ***** , NO recibieron ninguna transferencia por parte del C. ***** el día 18 de agosto de 2014, por la cantidad \$1'048,193.25 dólares.

Por tanto, con las pruebas antes analizadas **la actora no acreditó que la cantidad de \$8'283,738.00, provinieran de una donación de dinero efectuada por su padre en el año de 2014** y que por ende, se encontrara exenta del pago del Impuesto Sobre la Renta, en términos de lo dispuesto por el artículo 93, primer párrafo, fracción XXIII, inciso a), de la Ley del Impuesto Sobre la Renta⁸, vigente en el año antes mencionado.

En esa tesitura, es **infundado** que la actora manifieste que la cantidad repatriada por \$8'283,738.00, corresponde al 50% del importe que su padre le donó, ya que conforme a lo antes resuelto, no acreditó que el origen de ese monto provenga de una donación y que, su padre le hubiera donado un 50%, pues esa manifestación no cuenta con ningún soporte documental, ya que lo único que se advierte del testimonio de la escritura de formalización de la

⁸ Óp. cit página 28.

donación de dinero, número ***** de 22 de abril de 2016, pasada ante la fe del Notario número 226, con ejercicio en la ahora Ciudad de México, es la supuesta donación de dinero pero no se especificó el porcentaje que correspondía a la actora.

No pasa inadvertido para esta Sala que la actora, el 04 de diciembre de 2017 presentó Declaración normal de Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas del ejercicio fiscal de 2014, en la que declaró en el renglón denominado: *“INGRESOS EXENTOS POR HERENCIAS Y LEGADOS”* la cantidad de \$6'917,971.00 -véase anverso y reverso de la foja 118 del expediente-; sin embargo, lo anterior es incorrecto porque si sostiene que ese dinero provenía de una donación debió declararla en el apartado denominado *“DATOS INFORMATIVOS”* renglón *“DONATIVOS OBTENIDOS”*.

En las relatadas consideraciones, **es legal** que la autoridad demandada determinara que la actora no acreditó que hubiera pagado el Impuesto Sobre la Renta por los **\$8'283,738.00**, conforme a la tasa del 8% prevista en el *“Decreto que otorga diversas facilidades administrativas en materia del impuesto sobre la renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México.”*, y al diverso que lo modificó.

No se opone a la conclusión alcanzada que la actora manifieste en su demanda lo siguiente:

“...la resolución impugnada es ilegal, en virtud de que en términos del artículo 67, del Código Fiscal de la Federación, la autoridad ya no contaba con las facultades para para revisar y/o cuestionar las inversiones que se mantuvieron en el extranjero y que dieron origen a los recursos que fueron repatriados durante el ejercicio fiscal de 2017.

Agrega que por regla general, el plazo para que las autoridades pueden ejercer sus facultades de comprobación es de cinco años; por lo que, si esas facultades ya caducaron, no pueden cuestionar el pago del Impuesto Sobre la Renta en términos del referido Decreto y tampoco revisar y/o verificar los términos y condiciones en los que se efectuaron las inversiones que se mantuvieron en el extranjero anteriores al ejercicio de 2011; razón por la cual, solicita se declare la nulidad de la resolución impugnada.”

En ese sentido si la actora se adhirió al *“Decreto que otorga diversas facilidades administrativas en materia del impuesto sobre la renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México.”*, y al diverso que lo modificó, por medio de los cuales, se otorgó un estímulo fiscal a las personas físicas y morales que retornaran recursos al país, consistente en aplicar la tasa del 8%, sin deducción alguna, para efectos del Impuesto Sobre la Renta sobre el monto total de los mismos, **es evidente que la autoridad se encontraba en posibilidad de requerir la documentación** con la cual se demostrara que ya se había pagado el impuesto por dichas inversiones mantenidas hasta el 31 de diciembre de 2011 en el extranjero, o bien que las mismas constituían conceptos por los que no se debió haber pagado el Impuesto Sobre la Renta en México, como es en caso de una donación.

Además la actora se limitó a señalar que no existía obligación de conservar contabilidad y comprobar el pago del Impuesto Sobre la Renta al momento en que se repatriaron los capitales, puesto que únicamente debía corroborar la existencia de dichos saldos para validar el monto de inversión original, **razonamiento que no comparte esta Juzgadora**, en tanto que la autoridad no estaba revisando ingresos, ni determinando el impuesto correspondiente a los ejercicios en los que pudieron haberse originado, sino únicamente el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo, derivado de haberse adherido a los beneficios de los Decretos, esto es, la autoridad estaba verificando que por el monto total de los recursos retornados al país no se estaba obligado al pago del impuesto a la tasa del 8%, en términos de los Decretos.

Justamente, tal y como se advirtió en párrafos precedentes, si la propia actora declaró que el monto total de la inversión que retornó fue de \$8'283,738.00 y que dichos ingresos supuestamente al provenir de una donación de dinero efectuada por su padre en el año de 2014, se encontraban exentos del pago del Impuesto Sobre la Renta, en términos de lo dispuesto por el artículo 93, primer párrafo, fracción XXIII, inciso a), de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en

el año antes mencionado, correspondía a ella acreditar el cumplimiento de las obligaciones a su cargo, ya que fue la propia accionante quien se adhirió a los beneficios del Decreto en estudio.

E incluso, como sostiene la autoridad, **a lo que hace alusión el “Decreto por el que se modifica el diverso que otorga diversas facilidades administrativas en materia del impuesto sobre la renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México, publicado el 18 de enero de 2017.”, en relación al límite temporal sobre el cual las autoridades pueden ejercer sus facultades de comprobación**, respecto al pago del Impuesto Sobre la Renta de las inversiones mantenidas en el extranjero de las cuales derivan los ingresos retornados al país (caducidad en términos del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación), **es al plazo que debe computarse a partir del día siguiente en que se presentó la “Declaración de Impuesto Sobre la Renta por ingresos de inversiones en el extranjero retornadas al país”, contenida en la Forma Oficial 100, momento en el cual los capitales, inversiones o recursos retornados fueron hechos del conocimiento de la autoridad.**

Para lo cual, los contribuyentes que se acogieron al beneficio fiscal, en términos de lo dispuesto por el artículo séptimo del Decreto, **debían conservar como parte de su contabilidad la documentación que demuestre que los recursos de que se trate, se recibieron del extranjero, que el pago del impuesto respectivo se efectuó en los términos previstos en el artículo cuarto, los comprobantes de los depósitos o inversiones realizados en territorio nacional, así como la declaración de pago del impuesto correspondiente durante un plazo de cinco años, contado a partir de la fecha del pago de dicho impuesto, de conformidad con lo previsto en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación**, o en su defecto que llevo a cabo un acreditamiento del Impuesto Sobre la Renta en el extranjero, en los términos del artículo 5 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta⁹.

De ahí que no asista la razón a la actora cuando sostiene que no debe demostrar el pago, por tratarse de inversiones mantenidas en el extranjero al 31 de diciembre de 2011, e incluso años anteriores o que realizó un acreditamiento en el extranjero del Impuesto Sobre la Renta, **pues contrario a ello, el Decreto en su**

⁹**Artículo 5.** Los residentes en México podrán acreditar, contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de la presente Ley. El acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá siempre que el ingreso acumulado, percibido o devengado, incluya el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero.

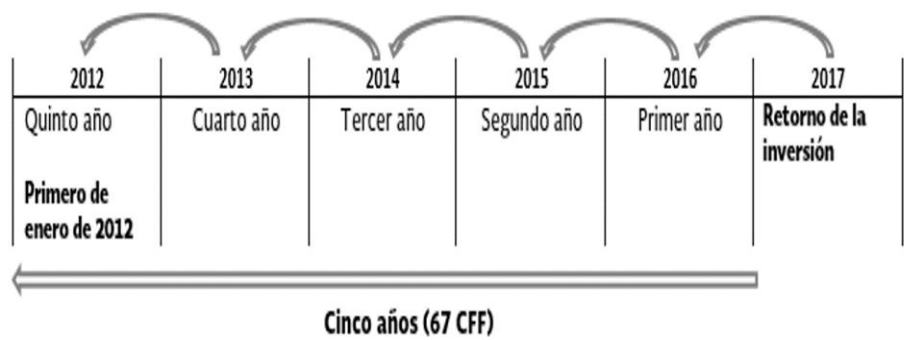
artículo cuarto especifica que se deberá contar con el documento que acredite el pago correspondiente y la autoridad fiscal podrá comprobarlo.

Tampoco pasa inadvertido para esta Sala, el hecho de que en la liga electrónica: http://m.sat.gob.mx/informacion_fiscal/preguntas_frecuentes/Paginas/Retorno_de_capitales_old.aspx, denominada “PREGUNTAS FRECUENTES RETORNO DE CAPITALS”, visible en la página del Servicio de Administración Tributaria, se lea lo siguiente:

“8. Para efectos del retorno de inversiones ¿a partir de qué fecha debe calcularse el impuesto tratándose de aquellas cantidades mantenidas en el extranjero por más de cinco ejercicios fiscales, por las cuales no se hayan pagado impuestos?

Para efecto de obtener el importe en pesos de la inversión original, si han sido mantenidas las inversiones por un plazo mayor a 5 o 10 años, sin que hayan pagado las impuestos por los rendimientos correspondientes durante esos periodos, los contribuyentes podrán tomar como fecha en que se llevó la inversión, el 1 de enero del quinto o del décimo ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se retorna la inversión, considerando para ello los supuestos previstos en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

Ejemplo:



[...]”

El ejemplo señalado es únicamente para obtener el importe en pesos de la inversión original cuando éstas se han mantenido en el extranjero por un plazo mayor a 5 o 10 años, sin que se hayan pagado los impuestos por los rendimientos

correspondientes, es decir, únicamente para el tema de los rendimientos generados.

A mayor abundamiento, **respecto al planteamiento de la actora en cuanto refiere al límite temporal que establece el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación (caducidad)**, resulta necesario partir del análisis a lo dispuesto por los artículos 58-17, segundo y tercer párrafo y 58-19, primer párrafo fracción II, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, numerales que a la letra señalan:

“Artículo 58-17. El Tribunal determinará las Salas Regionales Especializadas en materia del juicio de resolución exclusiva de fondo, el cual versará únicamente sobre la impugnación de resoluciones definitivas que deriven del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX del Código Fiscal de la Federación y la cuantía del asunto sea mayor a doscientas veces la Unidad de Medida y Actualización, elevada al año, vigente al momento de emisión de la resolución combatida.

El juicio de resolución exclusiva de fondo no será procedente cuando se haya interpuesto recurso administrativo en contra de las resoluciones señaladas en el párrafo anterior, y dicho recurso haya sido desechado, sobreseído o se tenga por no presentado.

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.

Para efectos del juicio 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:

I. Los hechos u omisiones calificados en la resolución impugnada como constitutivos de incumplimiento de las obligaciones revisadas.

II. La aplicación o interpretación de las normas involucradas.

III. 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.

IV. La valoración o falta de apreciación de las pruebas relacionadas con los supuestos mencionados en las fracciones anteriores.

En ningún caso el juicio de resolución exclusiva de fondo podrá tramitarse a través del juicio en la vía tradicional, sumaria o en línea, regulados en la presente Ley. Una vez que el demandante haya optado por el juicio regulado en el presente Capítulo, no podrá variar su elección. “

“ARTÍCULO 58-19. El Magistrado Instructor determinará la procedencia del juicio de resolución exclusiva de fondo considerando lo siguiente:
(...)

II. En su caso, una vez cumplido el requerimiento a que se refiere el último párrafo del artículo 58-18 de la presente Ley, si advierte que los conceptos de impugnación planteados en la demanda incluyen argumentos de forma o de procedimiento, éstos se tendrán por no formulados y sólo se atenderán a los argumentos que versen sobre el fondo de la controversia.”

De la primera disposición legal transcrita, en la parte que nos interesa, se prevé que, en el juicio de resolución exclusiva de fondo, 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 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 donde el propio legislador señaló lo que se debe entender por concepto de impugnación cuyo objeto sea resolver exclusivamente sobre el fondo de la controversia, a saber: **aquéllos referidos al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de las obligaciones revisadas.**

Así, los conceptos de impugnación que se pueden hacer valer son los que pretendan controvertir:

- I.La calificación de hechos u omisiones señalados como constitutivos de incumplimiento de obligaciones;
- II.La aplicación o interpretación de las normas involucradas;
- III.Los efectos que se hayan atribuido al incumplimiento total o parcial de requisitos formales o de procedimiento que impacten o trasciendan al fondo de la controversia; o
- IV.La valoración o falta de apreciación de las pruebas respectivas.

Por su parte, la segunda porción normativa transcrita, establece que cuando se advierta que en la demanda se plantean conceptos de impugnación

relativos a cuestiones de forma o procedimiento **éstos se tendrán por no formulados.**

En este sentido, para determinar la manera en la que se interrelacionan los argumentos de procedimiento con los de fondo —y cuándo aquéllos pueden tener trascendencia sobre los aspectos sustantivos tributarios—, primeramente debemos acudir al “DECRETO por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y al Código Fiscal de la Federación”¹⁰, en el cual se adicionó a la ley adjetiva primeramente citada específicamente al Título II de la misma, el Capítulo XII, denominado “Del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo”, así como a los motivos que dieron pie a su promulgación, con la finalidad de conocer cuál es su propósito y la importancia de la forma y fondo en esta modalidad de impartición de justicia.

En el proceso legislativo del que surgió dicha reforma legal, se aprecia la intención legislativa de crear una nueva modalidad de impartición de justicia en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo —opcional para los justiciables—, aparte de las ya previstas, en la que se resuelva exclusivamente sobre el fondo de la controversia, siendo necesario para ello, que únicamente se hicieran valer conceptos de impugnación por cuestiones relativas —entre otras— al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de la contribución, y cuya cuantía sea mayor a 200 veces el valor diario de la unidad de medida y actualización elevada al año, es decir, los agravios se refieran a la sustancia o —como en la *praxis* se conoce, al “fondo” del negocio—, lo que significa que, en esta modalidad, se excluyó la formulación de cualquier argumento formal o de violación del procedimiento fiscalizador.

Al respecto podemos ver tres requisitos de procedencia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, que contempla la iniciativa: **el primero**, que el juicio de resolución exclusiva de fondo, resulta opcional para los gobernados, es decir, implica otorgarle al particular la posibilidad de decidir sobre el procedimiento jurisdiccional que le brinde mayores posibilidades de defensa y seguridad jurídica, sugiriendo una garantía para el gobernado en protección de su derecho humano al acceso a la justicia.

¹⁰ Diario Oficial de la Federación, México, 27 de enero de 2017, https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5470083&fecha=27/01/2017#gsc.tab=0

El segundo, que la resolución definitiva que se impugne derive del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX del Código Fiscal de la Federación y que la cuantía del asunto sea mayor a 200 veces la unidad de medida y actualización, elevada al año, vigente al momento de emisión de la resolución combatida.

El tercero, que únicamente se hagan valer conceptos de impugnación por cuestiones relativas a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de la contribución; esto es, que en los asuntos que se ventilarán ante esta Sala se formularán conceptos de impugnación cuyo objeto sea resolver exclusivamente sobre el fondo de la controversia, como son, entre otros, los que, estando referidos a los elementos esenciales del tributo, pretendan controvertir la calificación de hechos u omisiones señalados como constitutivos de incumplimiento de obligaciones; la aplicación o interpretación de normas involucradas; los efectos que se hayan atribuido al incumplimiento total o parcial de requisitos formales o de procedimiento que impacten o trasciendan al fondo de la controversia; o la valoración o falta de apreciación de las pruebas respectivas.

Sobre el último punto señalado, es conveniente destacar la importancia sobre los conceptos de impugnación de fondo, lo cual se plasmó en el artículo 58-17 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo—**transcrito con antelación**—, en la parte relativa a que el legislador ordinario, al construir dicha porción normativa, orientó al peticionario de nulidad a que, en caso de optar por la impartición de justicia en la modalidad del juicio de resolución exclusiva de fondo, únicamente podrá formular conceptos de impugnación que vayan encaminados a combatir el fondo de la controversia planteada.

En efecto, del párrafo tercero, del artículo 58-17 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se advierte que los justiciables que opten por el juicio de resolución exclusiva de fondo, **únicamente podrán**

formular argumentos que tengan como propósito controvertir la sustancia del negocio, esto es, lo relativo a los elementos de la contribución, sin que para ello sea obstáculo que la resolución estuviera motivada en el incumplimiento total o parcial de requisitos exclusivamente formales o de procedimientos establecidos en las disposiciones jurídicas aplicables, siempre que el demandante acredite que no se produjo omisión en el pago de contribuciones.

Como puede claramente apreciarse, la modalidad del juicio contencioso administrativo en el que se actúa, surge para la solución de controversias que se refieren a los aspectos sustantivos del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, mismos que ahora corresponde distinguir de los aspectos administrativos o formales de la obligación tributaria, así como de los aspectos procedimentales, a fin de estar en posibilidad de valorar la interrelación de los dos últimos con los primeros.

En este sentido, la distinción resulta útil, a fin de reconocer los aspectos sustantivos o materiales de la obligación tributaria, como lo son los relativos a la estructura orgánica del impuesto, los derechos y obligaciones derivados de la relación jurídica tributaria atendiendo a sus titulares, su objeto y su configuración; es decir, se trata de las normas relativas al nacimiento, contenido y extinción de la deuda tributaria.

Por otro lado, entre los aspectos formales o administrativos de la obligación tributaria, se cuentan los relativos a lo que podría denominarse como la realización procedimental del tributo, es decir, el procedimiento encaminado a la comprobación y liquidación de la deuda tributaria; también los relativos a la normativa concerniente a la organización administrativa, los poderes de la administración tributaria en el ámbito del procedimiento, así como los correspondientes deberes del sujeto pasivo y de terceros en dichos procedimientos.

De esta manera, la relación sustantiva fiscal está integrada por derechos y obligaciones de contenido jurídico patrimonial que se sustentan en prestaciones dinerarias, en tanto que los aspectos formales de la obligación tributaria pueden ser de muy diversa naturaleza, pero se caracterizan por no poseer un carácter patrimonial.

En tales consideraciones, las normas que se refieren a los aspectos adjetivos o procedimentales del derecho tributario, y los correspondientes derechos y deberes que establecen no se justifican por sí mismas, porque su fundamento y su verdadera razón de ser radica en hacer posibles las relaciones propias de la obligación tributaria sustantiva o material. Ambos aspectos son importantes y deben atenderse, tomando en cuenta que se complementan entre sí, porque tanto como es cierto que los formales carecen de sentido aisladamente considerados, también lo es que la parte material ofrece una visión parcial del fenómeno tributario.

En este sentido, esta Sala aprecia que el juicio de resolución exclusiva de fondo surge tomando en cuenta que subordinar los aspectos formales sobre los materiales de la relación tributaria conduce a la toma de soluciones que no corresponden a la pretensión del legislador tributario, que configura la obligación fiscal a partir del deber constitucional de contribuir de una manera equitativa y proporcionada al signo de capacidad exhibido por quien realiza el hecho imponible.

Lo anterior tiene relevancia desde cualquier óptica que se le analice, sea la de los causantes, o la de la administración tributaria, pues en la presente modalidad del juicio contencioso administrativo, tan inaceptable es que el particular haga valer vicios propios de la actuación desplegada por la autoridad fiscal en el procedimiento de revisión, como el que la autoridad pretenda dar un efecto desmedido o desbordado al cumplimiento de requisitos formales, cuando ello afecte a derechos sustantivos, siempre y cuando no se hubiere producido omisión en el pago de contribuciones.

Es por ello que entre los aspectos que claramente no pueden ser aducidos en el juicio de resolución exclusiva de fondo, se cuentan los relativos

a las irregularidades o vicios que se acusen en relación con el ejercicio de las facultades de comprobación —específicamente, durante la etapa de revisión, dado que la determinación del crédito fiscal desde luego puede ser motivo de impugnación—, así como aquellos que se refieran a incumplimientos de obligaciones formales que no impacten sobre cuestiones de fondo, reclamamos estos que resultan improcedentes, en tanto que se refieren a aspectos que no impactan sobre aspectos tributarios sustantivos.

Ya en otras ocasiones, esta Sala ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre las implicaciones que tiene el hecho de que la legislación establezca la posibilidad de acudir al juicio de resolución exclusiva de fondo, en el que la materia a resolver debe limitarse a los aspectos sustantivos tributarios, frente a la posibilidad de ponderar la trascendencia que tiene el incumplimiento o el cumplimiento tardío o incompleto de obligaciones formales.

Así, se ha sostenido que el incumplimiento o violación de cualquier requisito formal no debería invariablemente impedir el ejercicio legítimo de los derechos sustantivos del contribuyente, por lo que en cada caso corresponderá a esta Sala la valoración de los distintos incumplimientos formales en los que podría incurrir el contribuyente, a fin de analizar si tienen trascendencia sobre el ejercicio de derechos materiales, y si la autoridad está otorgándole efectos desproporcionados a dicho incumplimiento.

Y se afirmó que, por consideraciones como las anteriores, se ha incorporado a la legislación mexicana el juicio de resolución exclusiva de fondo, 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. Es ésta la responsabilidad principal de esta Sala como conductora de la aludida modalidad del juicio contencioso administrativo, pues en cada caso deberá verificarse el aspecto sustancial —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—, pero apreciando en su debida dimensión el efecto que tendría el incumplimiento de requisitos formales, valorando su trascendencia

sobre el cumplimiento de obligaciones, pero también sobre el ejercicio de derechos.

Lo anterior, de tal manera que no se prive de efectos al derecho material del contribuyente como consecuencia del incumplimiento de determinadas formalidades, sobre todo en la medida en que éstas no resulten imprescindibles, en cada caso, para evitar la omisión en el pago de contribuciones, extremo este que el contribuyente actor se encuentra obligado a acreditar en el juicio de resolución exclusiva de fondo.

Adicionalmente, se sostuvo que el establecimiento del juicio de resolución exclusiva de fondo se enmarca en un contexto en el que el sistema jurídico mexicano viene propiciando la preeminencia del fondo sobre la forma, como queda evidenciado por la reciente reforma al artículo 17 constitucional, a fin de establecer que “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”; así como por el texto de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y por la jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación¹¹, al precisar aquellos casos en los que se está en

¹¹ Los criterios del Poder Judicial de la Federación a los que hace referencia esta Sala sobre la teoría de las “ilegalidades no invalidantes”, son los que a continuación se enuncian:

Época: Novena Época. Registro: 171872. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVI, agosto de 2007. Materia(s): Administrativa. Tesis: I.4o.A. J/49. Página: 1138, “**ACTO ADMINISTRATIVO. SU VALIDEZ Y EFICACIA NO SE AFECTAN CON MOTIVO DE “ILEGALIDADES NO INVALIDANTES” QUE NO TRASCIENDEN NI CAUSAN INDEFENSIÓN O AGRAVIO AL PARTICULAR (CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2005).** Si la ilegalidad del acto de autoridad no se traduce en un perjuicio que afecte al particular, resulta irrelevante tal vicio, en tanto que se obtuvo el fin deseado, es decir, otorgarle la oportunidad para que ofreciera pruebas y alegara lo que a su derecho conviniera. En consecuencia, es evidente que no se dan los supuestos de ilegalidad a que se refiere el artículo 238, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 2005, si no se afectaron las defensas del particular, por lo que al no satisfacerse las condiciones legales para la eficacia de la ilegalidad en comento, resulta indebido declarar la nulidad, cuando la ratio legis es muy clara en el sentido de preservar y conservar actuaciones de la autoridad administrativa que, aunque ilegales, no generan afectación al particular, pues también debe atenderse y perseguir el beneficio de intereses colectivos, conducentes a asegurar efectos tales como una adecuada y eficiente recaudación fiscal, lo que justifica la prevención, clara e incondicional del legislador, en el sentido de salvaguardar la validez y eficacia de ciertas actuaciones; y es así que el artículo 237 del mismo código y vigencia, desarrolla el principio de presunción de legitimidad y conservación de los actos administrativos, que incluye lo que en la teoría del derecho administrativo se conoce como “ilegalidades no invalidantes”, respecto de las cuales no procede declarar su nulidad, sino confirmar la validez del acto administrativo. Luego, es necesario que tales omisiones o vicios afecten las defensas del

presencia de las denominadas “ilegalidades no invalidantes”, como sucede ante violaciones formales que no irroguen perjuicio al particular por haberse subsanado o convalidado.

Dichos elementos evidencian que se ha ido reduciendo la trascendencia que se acusa en los vicios de forma determinantes de la invalidez de los actos —en este caso, de los provenientes de la autoridad administrativa— para limitarlos a aquellos que supongan una afectación efectiva, real y trascendente de derechos, incidiendo en la cuestión de fondo —en la materia—, y alterando eventualmente su sentido en perjuicio del ciudadano y de la propia administración tributaria. Frente a este escenario, solamente puede verse como algo congruente la existencia del juicio de resolución exclusiva de fondo, en el que —como se viene afirmando— se permite la valoración de aquellos casos en los que se acuse la existencia de efectos excesivos o desproporcionados al incumplimiento de requisitos formales, cuando es el particular el que en sus actuaciones incurre en algún defecto formal al momento de cumplir con las diversas obligaciones a las que el ordenamiento tributario le conmina.

Consideraciones como las anteriores dieron lugar a las tesis que tienen por título: **“JUICIO DE RESOLUCIÓN EXCLUSIVA DE FONDO. LOS ARGUMENTOS RELATIVOS A VICIOS PROCEDIMENTALES Y LOS RELATIVOS A INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES QUE NO TRASCIENDAN SOBRE EL FONDO, NO PUEDEN SER PLANTEADOS EN DICHA MODALIDAD CONFORME AL ARTÍCULO 58-17 DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO”**¹² e

particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada y que ocasionen un perjuicio efectivo, porque de lo contrario el concepto de anulación esgrimido sería insuficiente y ocioso para declarar la nulidad de la resolución administrativa impugnada”.

Época: Décima Época. Registro: 2016647. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 53, abril de 2018, Tomo III. Materia(s): Administrativa. Tesis: XVI.1o.A.152 A (10a.). Página: 2405, “VIOLACIONES FORMALES HECHAS VALER EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. NO SON INVALIDANTES DE LOS ACTOS IMPUGNADOS CUANDO NO IRROGUEN PERJUICIO JURÍDICO ALGUNO AL PARTICULAR, POR HABERSE SUBSANADO O CONVALIDADO. De los artículos 50, párrafo segundo, y 51, fracciones II y III, y párrafo segundo, incisos a) a f), de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se advierte que, en atención al principio de presunción de legitimidad y conservación de los actos administrativos, cuando éstos se tilden de ilegales por haberse inobservado en su configuración aspectos formales, para declarar su nulidad es condición indispensable que la irregularidad aducida trascienda a la esfera de derechos del particular, dejándolo sin defensa, lo que doctrinalmente se conoce como la “teoría de las ilegalidades no invalidantes”. Ahora, para determinar esa trascendencia, los incisos mencionados prevén de manera enunciativa, hipótesis en las cuales, a pesar de existir vicios, el acto no debe invalidarse, las cuales tienen como denominador común que se infringió una formalidad regulada en la norma, pero ésta se convalidó, por ejemplo, al existir constancia fehaciente de que el particular, de cualquier manera, tuvo conocimiento de la comunicación que se le dirige o porque la información o la prueba allegada no sea la idónea para sustentar la decisión de la autoridad administrativa. Por tanto, si en el juicio contencioso administrativo federal se hacen valer violaciones de índole formal, no procede declarar la nulidad del acto administrativo impugnado, cuando no irroguen perjuicio jurídico alguno al particular, por haberse subsanado o convalidado”.

¹² R.T.F.J.A. Octava Época. Año VI. No. 61. Diciembre 2021. p. 152, cuyo texto dispone: “Al promover el juicio de resolución exclusiva de fondo, el actor opta por una modalidad del juicio contencioso administrativo en el que

“INCUMPLIMIENTO TOTAL O PARCIAL DE REQUISITOS FORMALES O DE PROCEDIMIENTO. CASOS EN LOS QUE TRASCIENDE AL FONDO DE LA CONTROVERSIA EN EL JUICIO DE RESOLUCIÓN EXCLUSIVA DE FONDO”¹³.

Por su parte, en relación con los procedimientos de fiscalización que pudiese desarrollar la autoridad hacendaria, debe apuntarse que éstos son indispensables para la determinación de la situación jurídica en materia fiscal de los contribuyentes. A través de ellos, la autoridad obtiene los elementos materiales que le permitirán conocer el nivel de cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en su caso, cuantificar las omisiones que pudieran existir, así como sancionar en aquellos casos en los que se materialice la infracción a disposiciones obligatorias.

únicamente es posible hacer valer conceptos de impugnación por cuestiones relativas a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de la contribución, cuando la cuantía del asunto sea mayor a doscientas veces el valor diario de la unidad de medida y actualización, esto es, que en los asuntos que se ventilarán ante la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, se formularán conceptos de impugnación cuyo objeto sea resolver exclusivamente sobre el fondo de la controversia, como son, entre otros, los que, estando referidos a los elementos esenciales del tributo, pretendan controvertir la calificación de hechos u omisiones señalados como constitutivos de incumplimiento de obligaciones; la aplicación o interpretación de normas involucradas; los efectos que se hayan atribuido al incumplimiento total o parcial de requisitos formales o de procedimiento que impacten o trasciendan al fondo de la controversia; o la valoración o falta de apreciación de las pruebas respectivas. Por oposición a lo anterior, entre los aspectos que claramente no pueden ser aducidos en el juicio de resolución exclusiva de fondo, se cuentan los relativos a las irregularidades o vicios que se acusen en relación con el ejercicio de las facultades de comprobación -específicamente, durante la etapa de revisión, dado que la determinación del crédito fiscal desde luego puede ser motivo de impugnación-, así como aquellos que se refieran a incumplimientos de obligaciones formales que no impacten sobre cuestiones de fondo”.

¹³ R.T.F.J.A. Octava Época. Año VI. No. 61. Diciembre 2021. p. 151, de texto: “El artículo 58-17 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo establece que, en el juicio de resolución exclusiva de fondo, solo podrán hacerse 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. Tal supuesto se actualiza en casos como los que se señalan a continuación, siempre que el demandante acredite que no se produjo omisión en el pago de contribuciones: i. Cuando el actor alegue que la autoridad justifica en el incumplimiento o cumplimiento parcial o extemporáneo de obligaciones formales, su pretensión de impedir u obstaculizar 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; el derecho a la extinción de la deuda tributaria por cualesquiera de las formas autorizadas legalmente; el derecho a la devolución de las cantidades a las que tenga derecho el contribuyente-. ii. Cuando el actor alegue que la autoridad justifica en el incumplimiento o cumplimiento parcial o extemporáneo de obligaciones formales, su pretensión de exigirle el pago de cantidades que no se justifican en la materialización del hecho imponible, o en una adecuada valoración de la base imponible del sujeto pasivo. iii. Cuando el actor oponga la realidad demostrable de lo que -a su juicio- correspondería a la materialización de las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales aplicables, frente a la determinada por la autoridad hacendaria, demandando los efectos jurídicos que correspondan a esa realidad, en oposición a razones simplemente formales que se estarían traduciendo en la pérdida de derechos materiales”.

En este sentido, es innegable que la determinación de créditos fiscales a cargo de los contribuyentes requiere del despliegue de las facultades de la autoridad hacendaria, en la medida en la que la información que se recabe en los procedimientos respectivos tiene trascendencia sobre aspectos sustantivos; sin embargo, ello no implica que los aspectos procedimentales puedan ser aducidos en el juicio de resolución exclusiva de fondo.

En efecto, estamos ante una modalidad del juicio contencioso administrativo que resulta optativa para el particular, decisión que tiene disponible, a fin de elegir entre el juicio tradicional —en el que los planteamientos que puede formular no cuentan con mayor restricción—, y el de resolución exclusiva de fondo, en el cual debe limitarse a la formulación de conceptos de impugnación que tengan por objeto resolver el fondo de la controversia planteada —mismos que, como se ha señalado en líneas anteriores, pueden versar sobre aspectos propiamente sustantivos, relacionados con los elementos esenciales de la contribución, así como con aspectos formales, pero únicamente cuando tengan trascendencia sobre los de fondo—.

Frente a tal disyuntiva, se aprecia que el legislador permitió a los contribuyentes elegir la modalidad que mejor se adecuara a la defensa de sus intereses, en el entendido de que, de optar por el juicio de resolución exclusiva de fondo, **el justiciable lo hace consciente de que renuncia a la posibilidad de plantear conceptos de impugnación que no versen sobre el fondo de la controversia correspondiente**, como son los relativos a irregularidades o vicios que se acusen en relación con el ejercicio de las facultades de comprobación, así como aquellos que se refieran a incumplimientos de obligaciones formales que no impacten sobre cuestiones de fondo.

Es decir, en la presente modalidad del contencioso administrativo, el contribuyente acepta que el tema a dilucidar es si se materializó o no el hecho imponible, y si se encuentra correctamente cuantificado; o, en pocas palabras: si debe cubrir, o no, el gravamen determinado por la autoridad, y justamente en el monto liquidado —o, en lo relativo a devoluciones de impuestos, si ésta resulta procedente, o no—.

Ahora bien, como se apuntaba con antelación, no puede negarse que es en el despliegue de los procedimientos disponibles para la autoridad hacendaria —como el ejercicio de las facultades de comprobación— que ésta se hace de la información necesaria para determinar la situación jurídica del contribuyente. Sin embargo, al elegirse la modalidad del juicio de resolución exclusiva de fondo, el particular está eligiendo que la *litis* a resolver se centre sobre los aspectos de fondo, es decir, sobre los sustantivos tributarios.

Así, una condición semejante a la que impera con las denominadas “ilegalidades no invalidantes”, se surte en relación con los aspectos formales que no pueden formar parte de la *litis* en el juicio de resolución exclusiva de fondo, pues los conceptos de impugnación que versen sobre tales temas tampoco pueden dar pie a la nulidad de la resolución impugnada. En el caso de las “ilegalidades no invalidantes”, ello sucede porque la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo determina que ciertos vicios no afectan las defensas del particular ni trascienden al sentido de la resolución impugnada; en cambio, en el caso del juicio de resolución exclusiva de fondo, ello acontece porque la *litis* se encuentra ceñida a aspectos sustantivos, siendo que el artículo 58-19 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, claramente dispone que los argumentos relativos a cuestiones procedimentales **se tendrán por no formulados**.

Ahora bien, en el caso concreto **el actor** sostiene que, acorde al Decreto los contribuyentes deberán comprobar el pago correspondiente, considerando el límite temporal que establece el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación (caducidad).

Por tal motivo, es conveniente establecer, la naturaleza jurídica de la **figura de la caducidad**, particularmente en la materia que nos ocupa, por ello

resulta oportuno traer a colación lo sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la **contradicción de tesis 11/99**, en cuya parte que no interesa, señaló lo siguiente:

“La palabra caducidad deriva del término latino caducus, que significa perder su fuerza una ley o un derecho. Extinguirse un derecho, una facultad, una instancia o un recurso (Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española). La caducidad se entiende como una sanción por falta de ejercicio oportuno de un derecho (Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano, Porrúa). Es pues, un medio de extinción de derechos por efectos de su no ejercicio, durante el tiempo que para hacerlo concede la ley. Esta figura jurídica pertenece al derecho procesal o adjetivo, a diferencia de la prescripción que pertenece al derecho sustantivo.”.

Así, tenemos que la caducidad se constituye como una figura jurídica de carácter adjetivo, que pertenece al derecho procesal, ya que el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, consigna justamente la extinción del derecho o de las facultades de las autoridades fiscales **para determinar** las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales.

De lo anterior se concluye que, la **caducidad** es una institución, en virtud de la cual se extinguen las facultades de las autoridades fiscales para determinar y liquidar créditos fiscales, así como para sancionar las omisiones de los contribuyentes, por no ejercitarse dentro de los plazos que establece el ordenamiento jurídico aplicable.

Dicho en otras palabras, la caducidad es la sanción que la ley impone, en este caso, al Servicio de Administración Tributaria, por su inactividad e implica necesariamente, la pérdida o la extinción de las autoridades fiscales de la facultad para determinar los créditos a su favor.

Al respecto, es importante destacar, que la materia fiscal se caracteriza por **su contenido mixto**, es decir, se integra con normas de naturaleza sustantiva o de fondo (como lo son: el sujeto, el objeto, la base, la tasa o tarifa de las contribuciones) y por normas de naturaleza, adjetiva o procesales (procedimientos, su regulación, autoridades, etcétera).

Sirve como apoyo a lo anterior, la tesis aislada **VI-TASR-XXVIII-24**, sostenida por la Segunda Sala Regional de Occidente del entonces denominado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, publicada en la revista de este órgano jurisdiccional, Séptima Época, Año III, No. 24, Julio 2013, página 197, cuyo rubro y texto es del tenor siguiente:

“NORMAS SUSTANTIVAS Y ADJETIVAS. CONCEPTOS Y DIFERENCIAS.-

El derecho sustantivo, es aquel que establece derechos u obligaciones, a diferencia del que regula su ejercicio, castiga su infracción o determina el procedimiento para su efectividad extraordinaria; por su parte, el derecho adjetivo, es el conjunto de leyes que posibilitan y hacen efectivo el ejercicio regular de las relaciones jurídicas, al poner en actividad el organismo judicial del Estado, esto es, no determina qué es lo justo, sino cómo ha de pedirse la justicia. Por lo anterior, se puede concluir que las normas sustantivas son aquellas que conceden derechos e imponen obligaciones, excepto las relacionadas con el proceso, mientras que las normas adjetivas, son las que regulan la utilización de los aparatos del Estado que aplican el derecho. En efecto, las normas sustantivas, son aquellas que reconocen un derecho o imponen una obligación; mientras que las normas procesales o instrumentales, son las que fijan los requisitos de los actos destinados a componer los conflictos que, en su caso, se den en relación con la observancia a las normas sustantivas, regulando los medios para llegar a la solución y estableciendo las disposiciones referentes a los sujetos procesales.”

En ese orden de ideas, tomando en consideración la distinción existe entre normas de carácter adjetivo y normas de carácter sustantivo, este órgano juzgador arriba a la conclusión que la figura de la caducidad **es una institución de carácter adjetivo (procedimental)**, en tanto que se refiere al plazo de que disponen para el ejercicio de sus facultades de revisión y de determinación de obligaciones fiscales, así como para imponer las sanciones que procedan por infracciones a las leyes tributarias.

Ilustra lo anterior, la jurisprudencia **VII-J-2aS-73**, emitida por la Segunda Sección de la Sala Superior del entonces denominado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, publicada en la revista de este

órgano jurisdiccional, Séptima Época. Año V. No. 49. Agosto 2015. p. 73, de rubro y texto siguiente:

“CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES. ARTÍCULO 67 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- La extinción de las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones, establecida en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, es una institución de carácter adjetivo (procedimental), en tanto que se refiere al plazo de que disponen para el ejercicio de sus facultades de revisión y de determinación de obligaciones fiscales, así como para imponer las sanciones que procedan por infracciones a las leyes tributarias, en tanto que no se comprenden conceptos de carácter sustantivo, como lo son: el sujeto, el objeto, la base, la tasa o tarifa de las contribuciones, pues sólo regula el tiempo que le concede la ley a la autoridad tributaria para iniciar un procedimiento y aplicar las sanciones que se deriven de las infracciones que sean imputables a los sujetos pasivos de la relación tributaria. No sólo son procedimentales las normas jurídicas que se refieren a los actos integrantes de un procedimiento, sino aquellas otras que atribuyen facultades a la autoridad para iniciarlo, así como las que afectan la continuidad y atañen a la eficacia del mismo, tal es el caso de los presupuestos procesales o procedimentales, como: la competencia, la legitimación y la personalidad; o bien, la caducidad. Consecuentemente, se apega a este criterio doctrinario el texto del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, en tanto dispone que el plazo de la caducidad no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones III y IV del artículo 42 del Código Tributario Federal, y cuando se interponga un recurso administrativo o algún juicio.”

De tal suerte que si en el concepto de anulación en estudio se plantea la ilegalidad de la resolución impugnada, bajo la premisa de que acorde al Decreto los contribuyentes deberán comprobar el pago correspondiente, considerando el límite temporal que establece el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación (**caducidad**); y en el caso concreto, como ha quedado expuesto, dicha figura jurídica es una **institución de carácter adjetivo (procedimental)**, luego entonces, esta Sala resuelve que el concepto de anulación planteado por **el actor debe tenerse por no formulado**, con fundamento en el primer párrafo, fracción II, del artículo 58-19, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el cual establece que cuando adviertan conceptos de impugnación relativos a cuestiones de **forma o procedimiento** éstos se tendrán por no formulados.

Sirve de sustento a lo anterior, las tesis **VIII-CASE-REF-27** y **IX-CASE-REF-1**, emitidas por esta Sala Especializada en materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo y Primera Sala Auxiliar, cuyos datos de identificación, rubros y textos son los siguientes:

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.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 11/17-ERF-01-4.- Resuelto por la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, Sala Auxiliar Metropolitana y Auxiliar en Materia de Pensiones Civiles del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el 4 de septiembre de 2018, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Juan Carlos Roa Jacobo.- Secretario: Lic. Marco Antonio Salas Jiménez.

IX-CASE-REF-1

“CADUCIDAD. RESULTAN INOPERANTES LOS ARGUMENTOS PLANTEADOS EN EL JUICIO DE RESOLUCIÓN EXCLUSIVA DE FONDO, ENCAMINADOS SÓLO A CONTROVERTIR EL TRANCURSO DEL TIEMPO EN QUE LA AUTORIDAD NO ACTUÓ PARA EL EJERCICIO DE SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN.- De conformidad con la modalidad del juicio de resolución exclusiva de fondo, específicamente en los artículos 58-16 y 58-17 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se prevé que los justiciables sólo formulen conceptos de impugnación cuyo objeto sea resolver exclusivamente sobre el fondo de la controversia, entre otros, aquellos que se encuentren referidos al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de las contribuciones en la resolución que se vaya a controvertir; por tanto, los argumentos de la actora en los que sólo se constriñe a documentar respecto del tiempo en que la autoridad no actuó y por consiguiente, sus facultades de comprobación han caducado, no son susceptibles de ser analizados por la Sala especializada en materia del juicio de resolución exclusiva de fondo, ya que la caducidad planteada por la accionante es una figura procedimental instituida en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, que se estima de carácter adjetivo, pues se trata de analizar el plazo con el que cuenta la autoridad fiscalizadora para realizar el ejercicio de sus facultades de comprobación y determinación de obligaciones, así como para imponer las sanciones que procedan por infracciones a las leyes tributarias, por lo que, si en sus argumentos referentes a la caducidad no se comprenden aquellos de carácter sustantivo, como lo son los relativos al sujeto, el objeto, la base y la tarifa de las contribuciones, que precisamente señala el artículo 58-17 citado y que hace procedente el estudio de un argumento vertido en el juicio de resolución exclusiva de fondo, tales argumentos deben declararse inoperantes.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 24/20-ERF-01-2.- Resuelto por la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo y Primera Sala Auxiliar del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el 3 de abril de 2023, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Axeel Miguel Arana Castaños.- Secretaria: Lic. Clara Dolores Quizihuil Cárdenas.

R.T.F.J.A. Novena Época. Año III. No. 25. Enero 2024. p. 542”

Finalmente, esta Sala hace la precisión que el criterio de tener por no formulados los agravios con relación al planteamiento de la actora en cuanto refiere al límite temporal que establece el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación (caducidad), se sustentó en los juicios **139/23-ERF-01-8, 140/23-ERF-01-3, 11/24-ERF-01-9 y 86/22-ERF-01-5**, resueltos por esta Sala Especializada por unanimidad de votos mediante sentencias dictadas los días 27 y 28 de mayo de 2024, 21 de junio de 2024 y 1 de agosto de 2024, respectivamente.

No obstante, de lo resuelto con anterioridad, es **fundado** el concepto de impugnación quinto de la demanda en el que la actora manifestó lo siguiente: *“los recursos repatriados no constituyen un nuevo ingreso o un incremento a su patrimonio, pues ya estaban depositados en sus cuentas bancarias o de inversiones en el extranjero como parte de su patrimonio personal; por tanto, si esos recursos fueron retornados al amparo del Decreto no genera un incremento a su patrimonio y no pueden considerarse gravables, razón por la que no se configura la hipótesis prevista en los artículos 141 y 142, primer párrafo, fracción XV, de la Ley Impuesto Sobre la Renta, vigente en 2017”.*

Al respecto los artículos 141 y 142, primer párrafo, fracción XV, de la Ley Impuesto Sobre la Renta, vigente en 2017, establecían lo siguiente:

“Artículo 141. Las personas físicas que obtengan ingresos distintos de los señalados en los capítulos anteriores, los considerarán percibidos en el monto en que al momento de obtenerlos incrementen su patrimonio, salvo en los casos de los ingresos a que se refieren los artículos 143, fracción IV y 177 de esta Ley, caso en el que se considerarán percibidos en el ejercicio fiscal en el que las personas morales, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión o cualquier otra figura jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, los acumularán si estuvieran sujetas al Título II de esta Ley.

Artículo 142. Se entiende que, entre otros, son ingresos en los términos de este Capítulo los siguientes:

...

XV. Los ingresos estimados en los términos de la fracción III del artículo 91 de esta Ley y los determinados, inclusive presuntivamente por las autoridades fiscales, en los casos en que proceda conforme a las leyes fiscales.

...”

De los preceptos legales transcritos se desprende en esencia que las personas físicas que obtengan ingresos distintos de los señalados en los capítulos anteriores, los considerarán percibidos en el monto en que al momento de obtenerlos incrementen su patrimonio.

Asimismo, se entiende que, entre otros, son ingresos en los términos de ese Capítulo, entre otros, los ingresos estimados en los términos de la fracción III del artículo 91 de esta Ley y los determinados, inclusive presuntivamente por las autoridades fiscales, en los casos en que proceda conforme a las leyes fiscales.

En el caso, **sí la autoridad demandada reconoció que la cantidad de \$8'283,738.00 son ingresos provenientes de inversiones en el extranjero retornadas en el país**, es inconcuso que **esos ingresos no son acumulables** para efectos del cálculo del Impuesto Sobre la Renta, de conformidad con los artículos 141 y 142, primer párrafo, fracción XV, de la Ley Impuesto Sobre la Renta, vigente en 2017, ya que la hipótesis prevista en los referidos artículos se actualiza cuando la autoridad fiscal inicia un procedimiento de discrepancia fiscal o incluso los determinados de manera presunta.

En esa tesitura, es **ilegal** la determinación de la autoridad demandada, porque la cantidad de \$8'283,738.00 son ingresos provenientes de inversiones en el extranjero retornadas en el país, los cuales si bien es cierto que no cumplieron con los requisitos para gozar de los beneficios del “Decreto que otorga diversas facilidades administrativas en materia del impuesto sobre la renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de enero de 2017, la autoridad demandada no puede considerarlos como acumulables para efectos del cálculo del Impuesto Sobre la Renta, de conformidad con los artículos 141 y 142, primer párrafo, fracción XV, de la Ley Impuesto Sobre la Renta, vigente en 2017.

En otro orden de ideas, esta Sala procede al estudio de **la litis planteada en el inciso A**, consistente en verificar si es legal o no lo sostenido por la autoridad demandada en el sentido de que la actora:

*“Respecto de los ingresos provenientes de inversiones en el extranjero retornadas en el país, en cantidad de **\$8'283,738.00**, no cumplió con lo establecido en el Artículo Tercero, segundo párrafo, del “Decreto que otorga diversas facilidades administrativas en materia del impuesto sobre la renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en*

México”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de enero de 2017, y el diverso que lo modifica publicado en dicho medio de difusión el 17 de julio de 2017, toda vez que la actora utilizó el tipo de cambio de 18.8869, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 19 de octubre de 2017, cuando en el caso, debió aplicar el tipo de cambio del día anterior a aquel en que se causen las contribuciones, tal y como lo establece el artículo 20, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, vigente en el año de 2017.

A fin de resolver la litis planteada, es necesario tener en cuenta lo indicado por el artículo tercero del “Decreto que otorga diversas facilidades administrativas en materia del impuesto sobre la renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de enero de 2017, así como la regla 11.8.17 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017:

“DECRETO que otorga diversas facilidades administrativas en materia del impuesto sobre la renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México.

[...]

DECRETO

[...]

Artículo Tercero. El impuesto a que se refiere este instrumento se calculará aplicando la tasa de 8%, sin deducción alguna, al monto total de los recursos que se retornen al país conforme a lo dispuesto en el artículo anterior y que se hubiesen mantenido en el extranjero con anterioridad al 1 de enero del 2017, directa o indirectamente, por las personas físicas o morales a que se refiere el presente Decreto.

Para los efectos del párrafo anterior, **se aplicará el tipo de cambio del día en que se efectúe el pago del impuesto relativo a los recursos que se retornen a territorio nacional, de conformidad con lo establecido por el Código Fiscal de la Federación.**

[...]”

“Resolución Miscelánea Fiscal para 2017.

Fecha del retorno de los recursos, como base para el cálculo del impuesto

11.8.17. Para los efectos de los párrafos primero y segundo, del Artículo Tercero del Decreto a que se refiere este Capítulo, para determinar el monto de los recursos que se retornen al país, **podrá aplicarse el tipo de cambio de la fecha en que se retornen los recursos.**

Decreto DOF 18/01/2017 Tercero”

(Énfasis añadido)

De la anterior transcripción se advierte, que para el cálculo del impuesto del 8% al monto total de los recursos retornados, **los contribuyentes podían aplicar el tipo de cambio del día en que efectuaran el pago del impuesto relativo a los recursos que se retornen a territorio nacional, o bien el tipo de cambio de la fecha en que se retornaron los recursos¹⁴**, esto es, tenían la opción de elegir el tipo de cambio en cualquiera de los supuestos anteriores.

De la resolución impugnada -véase concretamente foja 114 del expediente-, se advierte que la autoridad demandada conoció que **el 19 de octubre de 2017**, la actora presentó declaración de Impuesto Sobre la Renta por ingresos de inversiones en el extranjero, retornadas al país y que manifestó entre otros, los siguientes datos: *FECHA DE RETORNO 19/10/2017*, en el renglón *MONTO TOTAL DE LA INVERSIÓN RETORNA*, la cantidad de \$8'283,738.00 (cuyo importe en dólares correspondía a la cantidad \$438,597.03) y que utilizó el tipo de cambio de 18.8869 publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de octubre de 2017.

Sin embargo, la enjuiciada advirtió que del análisis realizado a las pruebas presentadas por la actora determinó que los recursos repatriados fueron depositados en la cuenta número ***** de la *****
***** ***, el 19 de octubre de 2017; por tanto, resolvió que la hoy accionante debió aplicar el tipo de cambio de 19.0117, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de octubre de 2017, tal y como lo

¹⁴ Conforme a lo indicado por el primer párrafo del artículo cuarto del Decreto, el impuesto resultante debía ser pagado dentro de los 15 días naturales siguientes a la fecha en que fueran retornados los recursos provenientes del extranjero, para lo cual debía entenderse que estos fueron retornados en la fecha en que se depositaran en una institución de crédito o casa de bolsa del país.

establece el artículo 20, tercer párrafo¹⁵, del Código Fiscal de la Federación, vigente en el año de 2017, es decir, debió aplicar el tipo de cambio del día anterior a aquel en que se causen las contribuciones, -véase concretamente página 114 de autos-.

En el caso, de la consulta que se realizó al Diario Oficial de la Federación del día 19 de octubre de 2017¹⁶, se advierte que el Banco de México público que el tipo de cambio para solventar obligaciones denominadas en moneda extranjera pagaderas en la República Mexicana, para esa fecha era de **\$18.8869 M.N.** (dieciocho pesos con ocho mil ochocientos sesenta y nueve diezmilésimos moneda nacional) por un dólar de los EE.UU.A., tal y como se advierte de la siguiente imagen:



¹⁵ Artículo 20...

...
Para determinar las contribuciones y sus accesorios se considerará el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate y no habiendo adquisición, **se estará al tipo de cambio que el Banco de México publique en el Diario Oficial de la Federación el día anterior a aquel en que se causen las contribuciones**. Los días en que el Banco de México no publique dicho tipo de cambio se aplicará el último tipo de cambio publicado con anterioridad al día en que se causen las contribuciones.

¹⁶ https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5501784&fecha=19/10/2017#gsc.tab=0

En ese sentido, si la autoridad demandada reconoció que los recursos repatriados fueron depositados en la cuenta número ***** de la *****
***** ***** **** ** ***** **** ** ****, **el día 19 de octubre de 2017 y la**
actora tomó el tipo de cambio de 18.8869 publicado en el Diario Oficial de la
Federación en esa fecha, mismo que correspondía al tipo de cambio para
 solventar obligaciones denominadas en moneda extranjera pagaderas en la
 República Mexicana, es decir, **tomó el tipo de cambio de la fecha en que se**
recibieron el depósito, esa actuación es correcta.

Así es, ya que la actora en términos de lo dispuesto en la regla 11.8.17
de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, **podía aplicar el tipo de cambio**
de la fecha en que se retornaron los recursos, es decir, la fecha en que se
depositaran en una institución de crédito o casa de bolsa del país; por lo
que, si los recursos fueron depositados el día 19 de octubre de 2017, el
tipo de cambio que correspondía para esa fecha era el de 18.8869.

En esas consideraciones, es **ilegal** que la autoridad demandada haya
 resuelto que la actora debió declarar la cantidad de \$8'334,475.15,
considerando el tipo de cambio de 19.0017, ya que, en términos de lo antes
 resuelto, **la actora podía aplicar el tipo de cambio de la fecha en que se**
retornaron los recursos, esto es, el tipo de cambio del día 19 de octubre
de 2017, que corresponde al de 18.8869; por tanto, es correcto que haya
declarado como monto total de la inversión que retornó el de
\$8'283,738.00.

En congruencia con todo lo resuelto en el considerando y al haber
 resultado parcialmente fundados los conceptos de impugnación, esta Sala
 determina que los depósitos bancarios en cantidad de **\$8'283,738.00¹⁷**, son
 recursos repatriados pero **NO son ingresos acumulables** para efectos del
 cálculo Impuesto Sobre la Renta del ejercicio fiscal de 2017, de conformidad
 con lo dispuesto en los artículos 1, primer párrafo, fracción I, 90, primer párrafo,
 141 y 142, fracción XV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el año
 de 2017¹⁸.

¹⁷ No el importe determinado por la autoridad demandada de **\$8'338,475.15**, pues conforme a lo resuelto, es **legal** que la
 actora haya declarado el monto total de la inversión que retornó de **\$8'283,738.00.**, al aplicar el tipo de cambio de la fecha
 en que se retornaron los recursos.

¹⁸ **Artículo 1.** Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

Por ultimo, este órgano juzgador en atención al principio general de derecho, consistente en que “*lo accesorio sigue la suerte de lo principal*”, resuelve que resultan **incorrectos** los cálculos realizados por la autoridad para determinar las actualizaciones, recargos y multas, dado que sus operaciones parten de una base incorrecta.

Finalmente, en relación al argumento donde sostiene que la resolución impugnada no se encuentre debidamente fundada y motivada, ya que se omite citar cualquier precepto legal relativo a fundamentar la razón por la que la cantidad de **\$8’283,738.00**, se determina como importe retornado al país por el cual no se ha pagado el Impuesto Sobre la Renta correspondiente a la tasa del 8% señalando de manera genérica el Decreto que otorga diversas facilidades administrativas en materia del Impuesto Sobre la Renta, relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México, **debe tenerse por no formulado**, con fundamento en el primer párrafo, fracción II, del artículo 58-19, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el cual establece que cuando adviertan conceptos de impugnación relativos a cuestiones de **forma o procedimiento** éstos se tendrán por no formulados.

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

Artículo 90. Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.

Artículo 141. Las personas físicas que obtengan ingresos distintos de los señalados en los capítulos anteriores, los considerarán percibidos en el monto en que al momento de obtenerlos incrementen su patrimonio, salvo en los casos de los ingresos a que se refieren los artículos 143, fracción IV y 177 de esta Ley, caso en el que se considerarán percibidos en el ejercicio fiscal en el que las personas morales, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión o cualquier otra figura jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, los acumularían si estuvieran sujetas al Título II de esta Ley.

Artículo 142. Se entiende que, entre otros, son ingresos en los términos de este Capítulo los siguientes:

...

XV. Los ingresos estimados en los términos de la fracción III del artículo 91 de esta Ley y los determinados, inclusive presuntivamente por las autoridades fiscales, en los casos en que proceda conforme a las leyes fiscales.

Lo anterior es así, toda vez que, al estar en un juicio de resolución exclusiva de fondo, no basta con que el actor acuse la ausencia de fundamentación y motivación del acto combatido, **dado que ello corresponde a una violación formal**, pero no se trata de un concepto de impugnación cuyo objeto sea resolver exclusivamente sobre el fondo de la controversia. Sirve de apoyo a lo anterior la jurisprudencia de rubro y contenido siguiente:

Registro digital: 170307

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Novena Época

Materias(s): Común

Tesis: I.3o.C. J/47

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVII, Febrero de 2008, página 1964

Tipo: Jurisprudencia

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. LA DIFERENCIA ENTRE LA FALTA Y LA INDEBIDA SATISFACCIÓN DE AMBOS REQUISITOS CONSTITUCIONALES TRASCIENDE AL ORDEN EN QUE DEBEN ESTUDIARSE LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN Y A LOS EFECTOS DEL FALLO PROTECTOR. La falta de fundamentación y motivación es una violación formal diversa a la indebida o incorrecta fundamentación y motivación, que es una violación material o de fondo, siendo distintos los efectos que genera la existencia de una u otra, por lo que el estudio de aquella omisión debe hacerse de manera previa. En efecto, el artículo 16 constitucional establece, en su primer párrafo, el imperativo para las autoridades de fundar y motivar sus actos que incidan en la esfera de los gobernados, pero la contravención al mandato constitucional que exige la expresión de ambas en los actos de autoridad puede revestir dos formas distintas, a saber: la derivada de su falta, y la correspondiente a su incorrección. Se produce la falta de fundamentación y motivación, cuando se omite expresar el dispositivo legal aplicable al asunto y las razones que se hayan considerado para estimar que el caso puede subsumirse en la hipótesis prevista en esa norma jurídica. En cambio, hay una indebida fundamentación cuando en el acto de autoridad sí se invoca el precepto legal, sin embargo, resulta inaplicable al asunto por las características específicas de éste que impiden su adecuación o encuadre en la hipótesis normativa; y una incorrecta motivación, en el supuesto en que sí se indican las razones que tiene en consideración la autoridad para emitir el acto, pero aquéllas están en disonancia con el contenido de la norma legal que se aplica en el caso. De manera que la falta de fundamentación y motivación significa la carencia o ausencia de tales requisitos, mientras que la indebida o incorrecta fundamentación y motivación entraña la presencia de ambos requisitos constitucionales, pero con un desajuste entre la aplicación de normas y los razonamientos formulados por la autoridad con el caso concreto. La diferencia apuntada permite advertir que en el primer supuesto se trata de una violación formal dado que el acto de autoridad carece de elementos ínsitos, connaturales, al mismo por virtud de un imperativo constitucional, por lo que, advertida su ausencia mediante la simple lectura del acto reclamado, procederá conceder el amparo solicitado; y en el segundo caso consiste en una violación material o de fondo porque se ha cumplido con la forma mediante la expresión de fundamentos y motivos, pero unos y otros son incorrectos, lo cual, por regla general, también dará lugar a un fallo protector, sin embargo, será menester un previo análisis del contenido del asunto para llegar a concluir la mencionada incorrección. Por virtud de esa nota distintiva, los efectos de la concesión del amparo, tratándose de una resolución jurisdiccional, son igualmente diversos en uno y otro caso, pues aunque existe un elemento común, o sea, que la

autoridad deje insubsistente el acto inconstitucional, en el primer supuesto será para que subsane la irregularidad expresando la fundamentación y motivación antes ausente, y en el segundo para que aporte fundamentos y motivos diferentes a los que formuló previamente. La apuntada diferencia trasciende, igualmente, al orden en que se deberán estudiar los argumentos que hagan valer los quejosos, ya que si en un caso se advierte la carencia de los requisitos constitucionales de que se trata, es decir, una violación formal, se concederá el amparo para los efectos indicados, con exclusión del análisis de los motivos de disenso que, concurriendo con los atinentes al defecto, versen sobre la incorrección de ambos elementos inherentes al acto de autoridad; empero, si han sido satisfechos aquéllos, será factible el estudio de la indebida fundamentación y motivación, esto es, de la violación material o de fondo.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.”

(Énfasis añadido)

SÉPTIMO.- Finalmente, no escapa a la atención de esta Sala la solicitud planteada por la demandante en **la primera parte de su sexto concepto de impugnación**, en el que manifiesta que la resolución impugnada debe encontrarse debidamente fundada y motivada para asegurar el respeto de los derechos humanos.

Al respecto, debe decirse que el artículo 1° constitucional, en su texto reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, en vigor al día siguiente, establece el derecho fundamental de acceso a la impartición de justicia, que se integra a su vez por los principios de justicia pronta, completa, imparcial y gratuita; asimismo, dispone que todas las autoridades del Estado Mexicano tienen obligación de respetar, proteger y garantizar los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los que el propio Estado Mexicano es parte, lo que también comprende el control de convencionalidad, **por lo que esta Sala ha analizado y resuelto el presente asunto sin dejar de observar los principios antes señalados.**

Sirve de apoyo a lo anterior la jurisprudencia **1a./J. 18/2012 (10a.)**, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Décima Época, en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro XV, diciembre de 2012, tomo 1, página 420, con Registro digital 2002264, de rubro y texto siguiente:

“CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y DE CONVENCIONALIDAD (REFORMA CONSTITUCIONAL DE 10 DE JUNIO DE 2011). Mediante reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, se modificó el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, rediseñándose la forma en la que los órganos del sistema jurisdiccional mexicano deberán ejercer el control de constitucionalidad. Con anterioridad a la reforma apuntada, de conformidad con el texto del artículo 103, fracción I, de la Constitución Federal, se entendía que el único órgano facultado para ejercer un control de constitucionalidad lo era el Poder Judicial de la Federación, a través de los medios establecidos en el propio precepto; no obstante, en virtud del reformado texto del artículo 1o. constitucional, se da otro tipo de control, ya que se estableció que todas las autoridades del Estado mexicano tienen obligación de respetar, proteger y garantizar los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los que el propio Estado mexicano es parte, lo que también comprende el control de convencionalidad. Por tanto, se concluye que en el sistema jurídico mexicano actual, los jueces nacionales tanto federales como del orden común, están facultados para emitir pronunciamiento en respeto y garantía de los derechos humanos reconocidos por la Constitución Federal y por los tratados internacionales, con la limitante de que los jueces nacionales, en los casos que se sometan a su consideración distintos de las vías directas de control previstas en la Norma Fundamental, no podrán hacer declaratoria de inconstitucionalidad de normas generales, pues únicamente los órganos integrantes del Poder Judicial de la Federación, actuando como jueces constitucionales, podrán declarar la inconstitucionalidad de una norma por no ser conforme con la Constitución o los tratados internacionales, mientras que las demás autoridades jurisdiccionales del Estado mexicano sólo podrán inaplicar la norma si consideran que no es conforme a la Constitución Federal o a los tratados internacionales en materia de derechos humanos.”

A lo que se agrega, que está juzgadora **no advierte hasta este punto** violación a algún derecho humano con la emisión de la resolución impugnada, manifestación con la que se estima satisfecha la realización del control difuso en el presente caso, así como la observancia del principio de exhaustividad, de conformidad con lo previsto por el artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Sirve de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia **2a./J. 16/2014 (10a.)**, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la Décima Época, en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 5, Abril de 2014, Tomo I, página 984, con Registro digital 2006186, de rubro y texto siguiente:

“CONTROL DIFUSO. SU EJERCICIO EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Si bien es cierto que, acorde con los artículos 1o. y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las autoridades jurisdiccionales ordinarias, para hacer respetar los derechos humanos establecidos en la propia Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, pueden inaplicar leyes secundarias, lo que constituye un control difuso de su constitucionalidad y convencionalidad, también lo es que subsiste el control concentrado de constitucionalidad y convencionalidad de leyes, cuya competencia corresponde en exclusiva al Poder Judicial de la Federación, a través del juicio de amparo, las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad. La diferencia entre ambos medios de control (concentrado y difuso), estriba en que, en el primero, la competencia específica de los órganos del Poder Judicial de la Federación encargados de su ejercicio es precisamente el análisis de constitucionalidad y convencionalidad de leyes, por tanto, la controversia consiste en determinar si la disposición de carácter general impugnada expresamente es o no contraria a la Constitución y a los tratados internacionales, existiendo la obligación de analizar los argumentos que al respecto se aduzcan por las partes; en cambio, en el segundo (control difuso) el tema de inconstitucionalidad o inconventionalidad no integra la litis, pues ésta se limita a la materia de legalidad y, por ello, el juzgador por razón de su función, prescindiendo de todo argumento de las partes, puede desaplicar la norma. Ahora bien, en el juicio contencioso administrativo, la competencia específica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es en materia de legalidad y, por razón de su función jurisdiccional, este tribunal puede ejercer control difuso; sin embargo, si el actor formula conceptos de nulidad expresos, solicitando al tribunal administrativo el ejercicio del control difuso respecto de determinada norma, de existir coincidencia entre lo expresado en el concepto de nulidad y el criterio del tribunal, éste puede inaplicar la disposición respectiva, expresando las razones jurídicas de su decisión, pero si considera que la norma no tiene méritos para ser inaplicada, bastará con que mencione que no advirtió violación alguna de derechos humanos, para que se estime que realizó el control difuso y respetó el principio de exhaustividad que rige el dictado de sus sentencias, sin que sea necesario que desarrolle una justificación jurídica exhaustiva en ese sentido, dando respuesta a los argumentos del actor, pues además de que el control difuso no forma parte de su litis natural, obligarlo a realizar el estudio respectivo convierte este control en concentrado o directo, y transforma la competencia genérica del tribunal administrativo en competencia específica. Así, si en el juicio de amparo se aduce la omisión de estudio del concepto de nulidad relativo al ejercicio de control difuso del tribunal ordinario, el juzgador debe declarar ineficaces los conceptos de violación respectivos, pues aun cuando sea cierto que la Sala responsable fue omisa, tal proceder no amerita que se conceda el amparo para que se dicte un nuevo fallo en el que se ocupe de dar respuesta a ese tema, debido a que el Poder Judicial de la Federación tiene competencia primigenia respecto del control de constitucionalidad de normas generales y, por ello, puede abordar su estudio al dictar sentencia. Si, además, en la demanda de amparo se aduce como concepto de violación la inconstitucionalidad o inconventionalidad de la ley, el juzgador sopesará declarar inoperantes los conceptos de violación relacionados con el control difuso y analizar los conceptos de violación enderezados a combatir la constitucionalidad y convencionalidad del precepto en el sistema concentrado.”

OCTAVO.- En otro orden de ideas, esta Sala advierte que, en la resolución impugnada la autoridad demandada determinó como improcedente la devolución parcial del Impuesto Sobre la Renta en cantidad de \$20'626.00, correspondiente al saldo a favor que manifestó en la declaración anual normal del Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas del ejercicio fiscal de 2017; por tanto, determinó el cobro de la devolución indebida, así como actualización y recargos correspondientes, véase fojas 137 a 139 del expediente-.

No obstante, la actora en su demanda no hace valer ningún argumento de impugnación en contra de la determinación anterior, hecho que incluso fue reconocido por su autorizado en la audiencia de fijación de litis celebrada el 8 de diciembre de 2022 -véase concretamente foja 459 del expediente-; en consecuencia, **subsiste la presunción de legalidad de la determinación anterior**, con fundamento en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación y el diverso 42 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

NOVENO.- Este **órgano jurisdiccional concluye, que al haber resultado parcialmente fundados los conceptos de impugnación planteados por el demandante**, de acuerdo con las consideraciones sustentadas a lo largo del presente fallo, en la especie se actualizan los supuestos previstos en los 58-27, fracción II y 58-28, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, y en tal virtud, lo procedente es declarar la **nulidad** de la resolución impugnada, **para el efecto de que a la brevedad posible y dentro del plazo de cuatro meses**, contados a partir de que el presente fallo quede firme, la autoridad demandada emita una resolución expresa, fundada y motivada, tomando en consideración para ello lo determinado por esta Sala en la presente sentencia.

Lo anterior en el entendido de que, en el caso de que la autoridad demandada decida dictar una nueva resolución, en ésta, deberá atender a las ilegalidades detectadas, en los siguientes términos:

1.- En atención a las razones expuestas por esta Sala en el considerando **sexto**, deberá realizar lo siguiente:

- a) Reitere que la cantidad de **\$8'283,738.00** no proviene de una donación de dinero efectuada por su padre en el año de 2014; por ende, **NO se encuentra exenta** del pago del Impuesto Sobre la Renta, en términos de lo dispuesto por el artículo 93, primer párrafo, fracción XXIII, inciso a), de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en el año mencionado.
- b) Que la cantidad de **\$8'283,738.00**, aun y cuando son ingresos repatriados, no cumplió con los requisitos para gozar de los beneficios del “Decreto que otorga diversas facilidades administrativas en materia de impuesto sobre la renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de enero de 2017.
- c) Decrete que los depósitos bancarios en cantidad de \$8'283,738.00, **NO son ingresos acumulables** para efectos del cálculo del Impuesto Sobre la Renta, de conformidad con los artículos 141 y 142, primer párrafo, fracción XV, de la Ley Impuesto Sobre la Renta, vigente en 2017; por tanto, debe determinar lo que en derecho corresponda.
- d) Determine que es **correcta la cantidad de \$8'283,738.00**, que la actora declaró como el monto total de la inversión que retornó, ya que aplicó el tipo de cambio de la fecha en que se retornaron los recursos.

2. Reitere la **legalidad** de la improcedencia de la devolución parcial del Impuesto Sobre la Renta en cantidad de \$20'626.00, correspondiente al saldo a favor que manifestó la actora en la declaración anual normal del Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas del ejercicio fiscal de 2017.

3. Una vez hecho lo anterior, realice el cálculo de la actualización, recargos y multas que en derecho correspondan.

Por lo anteriormente expuesto y con apoyo en los artículos 49, 50, 58-27, fracciones II y 58-28, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se resuelve:

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

II.- SE DECLARA LA NULIDAD de la resolución impugnada, **para los efectos señalados en el último Considerando de este fallo.**

III.- NOTIFÍQUESE POR BOLETÍN JURISDICCIONAL A LAS PARTES.

Así lo proveyeron y firman los Magistrados que integran la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo de este Tribunal Federal de Justicia Administrativa, **FRANCISCO JAVIER MARÍN SARABIA**, Titular de la Primera Ponencia, **AXEEL MIGUEL ARANA CASTAÑOS**, Instructor en el presente juicio y Titular de la Segunda Ponencia, ambos adscritos a esta Sala de conformidad con el artículo Primero, fracciones XV y XVI del Acuerdo G/JGA/2/2023 aprobado en sesión ordinaria presencial de 05 de enero de 2023 por la Junta de Gobierno y Administración del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, mismo que se encuentra publicado en la página oficial de este Tribunal; y, **MARÍA MAGDALENA DÍAZ ZAVALA**, Primer Secretaria de Acuerdos, firmando en suplencia del Magistrado integrante de la Tercera Ponencia y Presidente de esta Sala, en términos de lo dispuesto por el artículo 48, de la Ley Orgánica de este Tribunal y en cumplimiento al Acuerdo G/JGA/16/2025, dictado en sesión ordinaria presencial de fecha 20 de mayo de 2025, por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal, ante la Secretaria de Acuerdos **Brenda Grisel Olvera Hernández**, quien autoriza con su firma en términos de la fracción II, del artículo 59 de la Ley Orgánica de este Tribunal y da fe.

MAG. FRANCISCO JAVIER MARÍN SARABIA
Titular de la Primera Ponencia

MAG. AXEEL MIGUEL ARANA CASTAÑOS
Titular de la Segunda Ponencia

LIC. MARÍA MAGDALENA DÍAZ ZAVALA
Primer Secretaria de Acuerdos de la Tercera Ponencia

BRENDA GRISEL OLVERA HERNÁNDEZ
Secretaria de Acuerdos

“El 25 de junio de 2025, la licenciada Brenda Grisela Olvera Hernández, Secretaria de acuerdos con adscripción en la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, hago constar y certifico que en términos de lo previsto en los artículos 120, 115, párrafos, primero, segundo, tercero y cuarto de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, esta versión pública suprime toda aquella información considerada legalmente como confidencial, por tratarse del nombre de la actora, nombre de terceros y de Instituciones Bancarias, número de identificación de la resolución impugnada, números de cuenta bancarios e imágenes con los datos antes señalados. Conste.”