

EXPEDIENTE: 23/25-ERF-01-6

ACTOR: *****

**AUTORIDAD DEMANDADA:
ADMINISTRADORA DESCONCENTRADA
JURÍDICA DE CHIHUAHUA "2", DE LA
ADMINISTRACIÓN GENERAL JURÍDICA,
DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA.**

**MPML. MARÍA MAGDALENA DÍAZ
ZAVALA.**

**SECRETARIO DE ACUERDOS:
OMAR ARTURO MEDELLÍN GRANADOS.**

Ciudad de México, a once de agosto de dos mil veinticinco.

VISTOS los autos del juicio en que se actúa y encontrándose debidamente integrada la H. Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, por los Magistrados: **FRANCISCO JAVIER MARÍN SARABIA**, como titular de la Primera Ponencia, **AXEEL MIGUEL ARANA CASTAÑOS**, como titular de la Segunda Ponencia, y con fundamento en lo dispuesto en el Acuerdo número G/JGA/16/2025, emitido por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal en sesión de fecha 20 de mayo de 2025 y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 27 de mayo de 2025, así como el artículo 48, segundo párrafo de la Ley Orgánica de este Tribunal, en suplencia por ausencia del titular de la Tercer Ponencia, la Mpml. **MARÍA MAGDALENA DÍAZ ZAVALA**, en su carácter de Presidenta de la Sala, ante la presencia del Secretario de Acuerdos que actúa y da fe, **Lic. Omar Arturo Medellín Granados**, con fundamento en los artículos 49, 50, 58-16 y 58-26, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se procede a dictar **sentencia definitiva** en los siguientes términos:

R E S U L T A N D O

1. Por escrito recibido en la Oficialía de Partes de esta Sala el día 11 de febrero de 2025, el C. **** *, en representación legal de **** *, compareció a demandar la nulidad de la **resolución contenida en el oficio número 600-22-02-2025-0290, de fecha 21 de enero de 2025, emitida por la Administradora Desconcentrada Jurídica de Chihuahua "2" de la Administración General Jurídica del Servicio de Administración Tributaria, en los recursos de revocación en línea números RRL2024011897, RRL2024012714 Y RRL2024013416, donde resolvió confirmar la resolución contenida en el diverso número 500-22-00-05-02-2024-0941, de 26 de agosto de 2024, emitido por la Administradora Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Chihuahua "2" de la Administración General de Auditoría Fiscal General del Servicio de Administración Tributaria, mediante el cual se determinó un crédito fiscal en cantidad total de \$37'110,811.90, por concepto de Impuesto Sobre la Renta, actualizaciones, multas y recargos correspondiente al ejercicio fiscal del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017, mismo que también impugnó.**

2. Mediante acuerdo de 13 de febrero de 2025, se admitió a trámite la demanda, teniéndose por ofrecidas y admitidas las pruebas señaladas, ordenándose correr traslado a la autoridad demandada para que formulara su contestación, señalara su propuesta de fijación de *litis* y se le requirió la exhibición del expediente administrativo respectivo, bajo el apercibimiento correspondiente.

3. Mediante oficio ingresado en la Oficialía de Partes de esta Sala el 07 de mayo de 2025, la autoridad formuló su contestación; asimismo, exhibió los expedientes administrativos, señalando su propuesta de *litis*.

4. Por acuerdo de 23 de mayo de 2025, se tuvo por contestada la demanda de nulidad y por exhibidos los expedientes administrativos, mismos que se pusieron a disposición de las partes para efectos de consulta.

Asimismo, se señaló como fecha el 19 de junio de 2025, a las 14:00 horas, para la celebración de la audiencia de fijación de *litis*.

5. El 19 de junio de 2025, se realizó 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 ambas partes.

6. Por acuerdo de 20 de junio de 2025, al no existir cuestión pendiente por tramitarse, se citó a las partes para que formularan sus alegatos por escrito.

7. Mediante acuerdo dictado el 11 de agosto de 2025, al haber transcurrido en exceso el término concedido en auto de 20 de junio de 2025, se precluyó el derecho a la parte actora y a la autoridad demandada, para formular sus alegatos.

8. En este sentido, toda vez que se ha sustanciado el presente juicio, a continuación, se procede a emitir la resolución correspondiente en los siguientes términos y;

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

PRIMERO. Esta Sala es competente para resolver el presente juicio de conformidad con lo dispuesto en los artículos artículo 3, fracciones II y XIII, 28, fracción III, 29 y 30, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en relación con el artículo 50, fracción VI, del Reglamento Interior de este Tribunal, el Segundo y Tercero Transitorios del Acuerdo SS/4/2024 publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 31

de enero de 2024, y los diversos 50, 58-16, 58-17 y 58-26 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

SEGUNDO. La existencia de la resolución impugnada ha quedado debidamente acreditada en autos de conformidad con lo dispuesto por los artículos 129 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en el juicio contencioso administrativo, por la exhibición que de la misma hizo la parte actora y por el reconocimiento expreso que de su existencia efectuaron las autoridades al formular su contestación a la demanda.

TERCERO. Previo al estudio de los argumentos formulados por las partes, esta Sala estima pertinente señalar que, en fecha 19 de junio de 2025, se celebró la Audiencia de Fijación de *Litis* a que se refiere el artículo 58-22 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Así, conforme a lo expuesto por el entonces Magistrado Instructor, la *litis* en el juicio se fijó de la siguiente manera:

"1.- Establecer si la accionante cumple o no con la totalidad de los requisitos para la obtención de los beneficios previstos en el "DECRETO QUE OTORGA DIVERSAS ACILIDADES ADMINISTRATIVAS EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA RELATIVOS A DEPÓSITOS O INVERSIONES QUE SE RECIBAN EN MÉXICO" o si asiste la razón a la autoridad al determinar que no los cumple.

2.- Resolver si es legal o no que la autoridad determinara como ingresos acumulables, los recursos repatriados por la accionante en el ejercicio fiscal de 2017, por la cantidad de \$44,018,320.00, conforme al capítulo IX. "DE LOS DEMÁS INGRESOS QUE OBTENGAN LAS PERSONAS ASICAS" de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señalando como fundamento los artículos 1^o,

primer párrafo, fracción I; 90, primer párrafo; 141 y 142, primer párrafo, fracción XV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2017."

CUARTO. En primer lugar, esta Juzgadora procede al análisis y resolución del **SEXTO** concepto de impugnación, donde el actor argumenta que las resoluciones impugnadas son ilegales al determinar que no se exhibió: **1)** la documentación idónea para cumplir el requerimiento referente a la actividad o giro del cual se generó el recurso repatriado; **2)** la documentación que acredite si las inversiones en el extranjero fueron de forma directa o indirecta; asimismo, señaló que **3)** no se indicó, en caso de haber sido inversiones directas, si se adquirieron activos y cuáles fueron éstos y, si fueron inversiones indirectas, la documentación de las figuras jurídicas extranjeras a través de las cuáles se realizaron, así como la participación del contribuyente.

Sustenta lo anterior, pues la autoridad no contaba con facultades para revisar o verificar los términos y condiciones en los que se efectuaron las inversiones que el hoy actor mantuvo en el extranjero, ya que en atención a lo señalado en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir de que se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo o, en el caso de presentación de declaraciones complementarias, a partir del día siguiente a aquel en que se presenta, por lo que hace a los conceptos modificatorios.

Entonces, argumenta que, si el plazo para ejercer las facultades de comprobación es de cinco años y dichas facultades han caducado, no se

podría cuestionar el pago del Impuesto Sobre la Renta en términos del Decreto, así como tampoco se pueden revisar y/o verificar los términos y condiciones en que se efectuaron las inversiones que el contribuyente mantuvo en el extranjero anteriores al año 2011, como ilegalmente lo pretendió la revisora.

Por su parte, la autoridad demandada sostuvo la legalidad y validez de su acto.

A consideración de esta Juzgadora, los argumentos de impugnación en estudio **deben tenerse por no formulados**, por las siguientes consideraciones:

Así, con a finalidad de aclarar lo anterior, 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 que 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”¹, 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.

¹ 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 procedimiento 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 sustancian 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 Federación², al precisar aquellos casos en los que se está en presencia de las denominadas "ilegalidades no invalidantes", como

² 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 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".

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"**³ e

³ 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 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

**“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”⁴.**

Por su parte, en relación con los procedimientos de fiscalización que pudiere 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.

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

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”.

⁴ 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”.

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 y procede la verificación de los términos y condiciones en que se efectuaron las inversiones que el contribuyente mantuvo en el extranjero, 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 y procede la verificación de los términos y condiciones en que se efectuaron las inversiones que el contribuyente mantuvo en el extranjero, 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 **VIII-CASE-REF-15**, 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.

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

VIII-CASE-REF-26

"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.- Al promover el juicio de resolución exclusiva de fondo, el actor opta por una modalidad del juicio contencioso administrativo en el que 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.

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.

R.T.F.J.A. Octava Época. Año VI. No. 61. Diciembre 2021. p. 152"

QUINTO. Esta Juzgadora procede al análisis y resolución de los conceptos de impugnación identificados como **TERCERO, CUARTO, QUINTO** y **OCTAVO**, en los cuales la parte actora argumenta esencialmente lo siguiente:

Tercero.

Indica la parte actora que la resolución impugnada es ilegal pues la facultad de la autoridad para solicitar información y documentación que se considere necesaria para ejercer sus facultades de comprobación, debe ejercerse bajo un criterio de necesidad y un estándar de racionalidad, lo que implica que ésta no puede extralimitarse a exigir la exhibición de información y documentos que no son indispensables para lo que se pretende comprobar, situación esta última que en el caso sucede.

Por lo anterior, si la información y documentación fue solicitada al actor para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que se encuentra obligado en materia del Impuesto Sobre la Renta, así como para acreditar el cumplimiento de las obligaciones fiscales previstas en el Decreto, entonces, la autoridad debió limitar su revisión únicamente a los informes y documentos que el demandante se encontraba obligado a llevar para tal efecto y no a otros que no resulten determinantes para la verificación del cumplimiento de las disposiciones fiscales correspondientes.

Con ello se puede advertir que la autoridad no consideró las obligaciones a que la parte actora se encontraba sujeta con motivo de la aplicación de la facilidad administrativa prevista en el multicitado Decreto, siendo éstas las siguientes:

1. Documentos que demuestren que los recursos provienen del extranjero.
2. Comprobante de pago del impuesto efectuado dentro de los siguientes quince días a la fecha del retorno de los recursos.
3. Comprobantes de depósitos o inversiones realizados en territorio nacional.
4. Declaración de pago del impuesto correspondiente durante un plazo de cinco años, contado a partir de la fecha del pago de dicho ingreso.

Así, arguye que, de los documentos ofrecidos como lo son la declaración del Impuesto Sobre la Renta por ingresos de inversiones en el extranjero retornadas al país Forma Oficial-100, el comprobante de pago del impuesto por \$3'521,446.00, el papel de trabajo de repatriación de capitales, el aviso de destino de ingresos retornados, así como diversos estados de cuenta, se comprueba el cumplimiento de los puntos anteriormente listados.

Razón por la cual manifiesta que es ilegal que la autoridad haya considerado: **1)** que no se exhibió la documentación referente a la actividad o

giro del cual se generó el recurso repatriado; **2)** que no se acreditó si las inversiones en el extranjero fueron de forma directa o indirecta; y **3)** que no acreditó que la inversión incrementó el monto de su inversión total en el país; pues ello no se traduce en que la parte actora haya impedido el ejercicio de las facultades de comprobación de la fiscalizadora o que no se haya cumplido con los requisitos enunciados en el multicitado Decreto, pues dicha información y documentación, en atención al artículo séptimo del decreto, no constituyen el soporte que el contribuyente está obligado a conservar como parte de su contabilidad, dejando de ser éstos indispensables para comprobar que los recursos provienen del extranjero, así como que se calculó y pagó el impuesto correspondiente.

Por lo señalado, indica que la autoridad omitió administrar y analizar los contenidos de cada una de las pruebas aportadas y, por tanto, restringió el derecho de la parte actora para valorar todos y cada uno de los demás medios probatorios aportados en el procedimiento de fiscalización y en el recurso de revocación.

Cuarto.

La parte actora apunta que dio cumplimiento al "Decreto que otorga diversas facilidades administrativas en materia del Impuesto Sobre la Renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México", pues los recursos repatriados en cantidad de \$44'018,320.00, fueron invertidos en territorio nacional en un plazo de al menos dos años.

1. En primer lugar, manifiesta que, del referido importe en cantidad de \$44'018,320.00, el monto de \$20'000,000.00, se destinó al contrato de un seguro de vida con componente de inversión, en la institución

financiera *****, razón por la cual se exhibieron ante la fiscalizadora las siguientes probanzas:

- Comprobante Fiscal Digital por Internet de 01 de diciembre de 2017.
- Estado bancario de a cuenta de inversión patrimonial *****, correspondiente al mes de diciembre de 2017.
- Estado bancario de la cuenta de cheques *****, correspondiente al mes de diciembre de 2017.
- Póliza de seguro de vida con componente de inversión, contratado con *****, por un plazo de cinco años.

Agrega que, de la consulta realizada en el portal electrónico del Servicio de Administración Tributaria, en la sección de preguntas y respuestas respecto al beneficio otorgado por dicho Decreto, se advierte en la respuesta a la pregunta 15 que uno de los destinos autorizados para los recursos repatriados, consistía en la contratación de un seguro de vida con componente de inversión, con lo que la autoridad fiscal estuvo en aptitud de constatar que la póliza de seguro con componente de inversión antes enlistada cumple con los fines establecidos en el Decreto, así como con la temporalidad respectiva, dado que la vigencia de ésta fue por el periodo de 30 de noviembre de 2017 al 30 de noviembre de 2022.

También, alude que se agregaron como prueba los estados de cuenta trimestrales de la póliza *****, correspondientes al plan patrimonial *****, del periodo comprendido del 01 de octubre de 2017 al 31 de diciembre de 2020, explicando que del contenido de los mismos, se pueden advertir dos situaciones: **1)** que la cantidad de \$20'000,000.00, se mantuvo vinculada a la póliza durante cinco años, excediendo así el plazo de dos años precisado en el multicitado Decreto; y **2)** que se generó un rendimiento por la inversión realizada.

Explica que los rendimientos señalados en el segundo punto no son un requisito para considerar como cumplidos los requisitos del Decreto, pues en la respuesta a la pregunta 11 del citado apartado de preguntas y respuestas, el propio Servicio de Administración Tributaria reconoció que no se incumplía con el requisito de destino de la inversión si los recursos utilizados en instrumentos financieros, derivado de las variaciones de mercado, llegasen a generar una minusvalía por las inversiones.

Indica que la resolución impugnada contraviene los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica del actor al considerar que no se exhibió la documentación idónea, lo que deriva de haber omitido analizar y adminicular las pruebas ofrecidas a lo largo del proceso de fiscalización, resultando ilegal el actuar de la autoridad, pues es evidente que no siguió las reglas establecidas por la ley para valorar las pruebas aportadas y llegar a la conclusión de que con éstas de acredita el cumplimiento de los requisitos legales aplicables conforme al Decreto.

2. A continuación, manifiesta que del importe retornado en cantidad de \$44'018,320.00, el monto de \$8'000,000.00, fue destinado a la inversión para la adquisición del inmueble consistente en un departamento marcado con ***** "*****", y para acreditarlo, señala que exhibió los siguientes documentos:

- Escritura pública *****, de 08 de agosto de 2018.
- Estado bancario de a cuenta de inversión patrimonial *****, correspondiente al mes de agosto de 2018.

- Estado bancario de la cuenta de cheques *****, correspondiente al mes de agosto de 2018.
- Comprobante Fiscal Digital por Internet correspondiente al pago en monto de \$206,307.00, por concepto de gastos notariales.

Especifica que los gastos notariales por la cantidad de \$206,307.00, atienden a lo previsto en la regla 11.8.12, de la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, que establece que se considera inversión de recursos en el país cuando se destinen a cualquiera de los fines señalados en las fracciones I, II y III, del artículo sexto, del Decreto.

Por lo manifestado, solicita que las cantidades repatriadas por los montos de \$8'000,000.00 y \$206,000.00, se tengan como destinadas a la adquisición de un inmueble, así como los gastos notariales para adquirir el mismo, el cual no ha sido enajenado a la fecha, cumpliendo con la temporalidad de al menos dos años a que se refiere el artículo segundo del citado Decreto.

3. Por otro lado, señala que, de la cantidad retornada, el monto de \$3'521,466.00, fue destinado al pago del Impuesto Sobre la Renta, con motivo de la referida repatriación, en atención al artículo sexto, fracción IV, del Decreto, así como a lo señalado en la Regla 11.8.12, de la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, y para acreditarlo, señala que exhibió los siguientes documentos:

- Oficio de observaciones 500-22-00-05-02-2023-8085, de 16 de agosto de 2023.
- Estado bancario de la cuenta de cheques número *****, correspondiente al mes de octubre de 2017.

Entonces, señala que si de la totalidad de los recursos repatriados, la cantidad de \$3'521,466.00, se utilizó para el pago del Impuesto Sobre la Renta, se comprueba que se cumplieron con las finalidades y requisitos aplicables, por lo que es ilegal exigir al contribuyente más pruebas para acreditar el plazo de al menos dos años cuando la naturaleza jurídica de la operación no lo permite.

4. Finalmente, alude que, al mes de noviembre de 2019 (dos años posteriores a la repatriación de los recursos), en la cuenta de inversión patrimonial número *********, existía un saldo de \$18'894,431.78, evidenciando así el cumplimiento de la temporalidad prevista en el artículo segundo del Decreto, y para acreditarlo, indica que exhibió los siguientes documentos:

- Estado bancario de la cuenta de inversión patrimonial número *********, correspondiente al mes de octubre de 2017.
- Estado bancario de la cuenta de inversión patrimonial número *********, correspondiente al mes de octubre de 2019.
- Estado bancario de la cuenta de inversión patrimonial número *********, correspondiente al mes de noviembre de 2019.

Así, señala que sí acreditó que los recursos repatriados fueron invertidos en territorio nacional en un plazo de al menos dos años, con lo que se puede concluir que la resolución impugnada es ilegal, por lo que lo procedente es declarar la nulidad lisa y llana de las resoluciones impugnadas.

Quinto.

La parte actora manifiesta que la autoridad señaló que no se comprobó el cumplimiento de todas las obligaciones fiscales previstas 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”, sin embargo, tal aseveración es errónea con base en lo siguiente:

Respecto al rubro **“Seguro de Vida con componente de inversión en cantidad de \$20’000,000.00”**, indica que sí se exhibió la información y documentación necesarias para desvirtuar las observaciones de la parte actora pues se acredita que se contrató un seguro de vida con componente de inversión, en la institución bancaria *****, por la cantidad de \$20’000,000.00, además, se evidenció la trazabilidad de dicha operación a través de la exhibición de diversos estados de cuenta.

En relación con el rubro **“Adquisición de inmueble por \$8’000,000.00”**, arguye que el Decreto faculta a los contribuyentes para cambiar a una inversión distinta a la originalmente elegida, siempre que la nueva inversión sea cualquiera de aquellas listadas en el mismo Decreto, así, es legal el hecho de que la parte actora haya destinado originalmente los recursos repatriados a la cuenta de inversión patrimonial número ***** y, posteriormente, haya cambiado parte de esa inversión y adquirido el inmueble en cantidad de \$8’000,000.00, lo que se comprueba con la escritura pública *****, y los estados bancarios de las cuentas ***** y *****, exhibidos ante la autoridad.

Adicionalmente, manifiesta que la cantidad de \$206,000.00, fue destinada a gastos notariales para la adquisición del señalado inmueble, con lo cual se acredita el cumplimiento de los requisitos para poder acceder a los beneficios del Decreto, sin dejar de lado que la adquisición del inmueble corresponde a una inversión legítima en territorio mexicano cuyo propósito fue incrementar el patrimonio del hoy actor en México a través de recursos repatriados.

Agrega que la falta de presentación del aviso referido en la regla 11.8.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, respecto al cambio de inversión, constituye una cuestión meramente formal que en nada modifica los hechos demostrados y enunciados anteriormente.

En cuanto al concepto **“Pago de Impuesto Sobre la Renta en cantidad de \$3’521,466.00, con motivo de la repatriación”**, señala que el argumento de la autoridad es incorrecto al señalar que las contribuciones y aprovechamientos señalados en el artículo Sexto, fracción IV, del multicitado Decreto, deben haber sido causados con anterioridad a la entrada en vigor de dicho Decreto, pues ello únicamente refiere al pago de pasivos con partes independientes, mas no así al pago de contribuciones, como se puede apreciar de la redacción empleada por el legislador al establecer dicha norma.

Añade que los fondos repatriados ya estaban destinados para cubrir las obligaciones de pago derivadas de la aplicación del Decreto, lo que constituye un uso razonable y productivo de los fondos repatriados, lo que debería permitir que se mantengan los beneficios en favor del hoy actor.

Finalmente, por lo que hace al concepto **“Saldo de la cuenta de inversión patrimonial número *****”**, indica que tal como quedó demostrado, de haber valorado correctamente la información y documentos proporcionados por el hoy actor, la autoridad fiscalizadora habría advertido que fue demostrado fehacientemente que los recursos repatriados fueron invertidos en atención a lo señalado en el artículo Sexto, del “Decreto que otorga diversas facilidades administrativas en materia del Impuesto Sobre la Renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México”, por un

plazo de al menos dos años, cumpliendo así con los requisitos del referido Decreto.

Aunado a ello, señala que no se debe perder de vista el reconocimiento del Servicio de Administración Tributaria, respecto al hecho de que el que contribuyente no pueda comprobar que su inversión resultó en un incremento de su inversión total y que no hubo disminución en dicha cantidad, no significa el incumplimiento de los fines del Decreto.

Tampoco debe dejarse de lado que originalmente todo el recurso repatriado fue destinado a la cuenta de inversión patrimonial número *********, en 2017, destinando una parte (\$3'521,466.00) al pago del Impuesto Sobre la Renta correspondiente y otra parte (\$8'000,000.00) a la adquisición de un inmueble en el año 2018 y que, en todos esos casos, los montos se destinaron por un plazo de dos años.

Por lo que puede considerarse que todos los destinos de la inversión están dentro de los fines del Decreto, ya que la parte actora acreditó que, de los recursos repatriados en cantidad total de \$44'018,320.00, los siguientes montos cumplieron con los requisitos de permanencia de inversión en México de al menos dos años, como a continuación se demuestra:

Concepto	Monto
Póliza de seguro con componente de inversión	\$20'000,000.00
Adquisición de inmueble	\$8'000,000.00
Gastos notariales	\$206,000.00
Pago de ISR (generado por la repatriación)	\$3'521,466.00
Inversión en la cuenta patrimonial *****	\$18'894,431.78
TOTAL	\$50'621,897.78

Octavo.

Reitera la parte actora que las resoluciones son ilegales pues se cumplió con los requisitos de los del Decreto y su modificación, ya que los recursos retornados fueron depositados en una institución financiera en México el 06 de octubre de 2017, por un importe de \$44'018,320.00 y, de éstos, se generaron diversas inversiones, a saber: **a)** la contratación de un seguro de vida con componente de inversión en la institución *********, por la cantidad de \$20'000,000.00; **b)** la adquisición de un inmueble por un monto de \$8'000,000.00, junto con la cantidad de \$206,307.00, generada por gastos notariales derivados de dicha adquisición; **c)** el pago del Impuesto Sobre la Renta, causado con motivo de la aplicación del citado Decreto, de conformidad con su artículo sexto, fracción IV, así como con la Regla 11.8.12, de la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, por un monto de \$3'521,466.00; asimismo, señala que **d)** quedó un saldo en la cuenta de inversiones patrimonial número ********* al finalizar el periodo de dos años, por un monto de \$18'894,431.78.

Al respecto, apunta que fue exhibida la información y documentación correspondiente para acreditar todos los movimientos e inversiones anteriormente señalados, misma que consta en el expediente administrativo, considerando así que se logra acreditar que los recursos fueron invertidos en territorio nacional en un plazo de al menos dos años, denotando la ilegalidad de las resoluciones impugnadas.

De igual forma, reitera que es ilegal que la revisora haya considerado que para obtener la facilidad administrativa prevista en el Decreto, se debió acreditar que la inversión realizada incrementó el monto de su inversión total en el país, pues de la información publicada por el propio Servicio de Administración Tributaria en su portal de internet, se advierte que

uno de los destinos autorizados para inversiones dentro del país, era la contratación de un seguro de vida con componente de inversión, asimismo, se indicó que el cumplimiento del Decreto no se encontraba sujeto al incremento de la inversión ya que, en el caso, una disminución de la inversión por haberse contratado un seguro de vida con componente de inversión no es causa imputable al contribuyente.

Por su parte, la autoridad demandada sostuvo la legalidad y validez de su acto.

A consideración de esta Juzgadora, los argumentos de impugnación en estudio son **parcialmente fundados**, por las siguientes consideraciones:

En primer término, a efecto de darle mayor claridad al presente asunto, resulta necesario precisar el contenido de la resolución recurrida, misma que obra a fojas 226 a 271, del expediente en que se actúa, precisando para ello la parte considerativa que nos interesa, de la cual se desprende lo siguiente:

- Que no se desvirtúan las irregularidades consignadas en el oficio de observaciones número 500-22-00-05-02-2023-8085, de 16 de agosto de 2023, al no haberse cumplido con las obligaciones fiscales previstas 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”, así como en el decreto que lo modifica.

Ello es así pues se debió demostrar que la inversión en cantidad de \$44'018,320.00, retornada al país durante el plazo de vigencia del señalado Decreto, fue invertida en territorio nacional durante un plazo de al menos dos años, contados a partir de la fecha en que fue retornada la señalada cantidad, esto es, a partir del 06 de octubre de 2017, asimismo, que la inversión fue realizada en el

ejercicio fiscal 2017, de conformidad con el articulado del citado Decreto.

- Así, respecto al **seguro de vida con componente de inversión en cantidad de \$20'000,000.00**, indica que la parte actora no aportó documentación que acredite que la inversión incrementó el monto de la inversión total en el país, pues si bien es cierto que se trata de una inversión de las señaladas en el multicitado Decreto, lo cierto es que dicho monto no deberá disminuirse por el periodo de dos años.
- Por lo que hace a la **adquisición de un inmueble por \$8'000,000.00**, explica que en atención a la Regla 11.8.5, de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, para los efectos del Artículo Segundo, tercer párrafo, del Decreto, cuando un contribuyente cambia a una inversión distinta a la elegida originalmente, dentro de los treinta días siguientes a aquel en que se realizó dicho cambio, debe presentar un nuevo "Aviso de destino de ingresos retornado al país", pues éste constituye una obligación tendiente a informar a la autoridad el destino que se daría a los capitales, inversiones o recursos retornados, siendo que en el caso concreto, el hoy actor fue omiso en proporcionar a la autoridad dicho aviso.
- En relación con el **pago de Impuesto Sobre la Renta en cantidad de \$3'521,466.00, con motivo de la repatriación**, la autoridad determinó que el pago del Impuesto Sobre la Renta generado con motivo del beneficio de la repatriación, comprendido 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", no aplica para dichos beneficios, ya que su fin no es el de extinguir las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente, sino que tiene otro propósito, además de que, en atención a la fracción IV, del Artículo Sexto, las contribuciones y aprovechamientos aludidos, debieron haber sido causados con anterioridad a la entrada en vigor del Decreto y su modificación, y siendo que en el caso el impuesto se generó el 18 de octubre de 2017, esto es, después de la

entrada en vigor de los Decretos, dicho pago no entraría en los beneficios enunciados en el multicitado Decreto.

- Finalmente, en atención al **saldo de la cuenta de inversión patrimonial número *******, al finalizar el periodo de **dos años**, la autoridad informa que no se acreditó el cumplimiento total de los requisitos, específicamente, donde se demuestre que el total del importe repatriado en cantidad de \$44'018,320.00, fue invertido en territorio nacional en un plazo de al menos dos años contados a partir de la fecha en que fueron retornados, esto es, a partir del 06 de octubre de 2017.

Añade que tampoco procede la inversión respecto del inmueble en cantidad de \$8'000,000.00, pues éste fue adquirido fuera del plazo establecido en el decreto, aunado al hecho de que, reitera, en caso de tratarse de un cambio de inversión, el actor no presentó un nuevo aviso de destino de ingresos retornados al país.

Asimismo, arguye que el pago del impuesto generado por la repatriación de capitales no entra dentro de los beneficios ya que no fue enterado con anterioridad a la entrada en vigor del Decreto, aunado al hecho de que el retorno del recurso no estaba destinado para el pago del impuesto de trato.

Por lo antes mencionado, la autoridad consideró procedente excluir 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", pues no se cumplió con la totalidad de los requisitos enunciados en éste.

Expuestos los razonamientos de la autoridad hacendaria, resulta 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.

Para efectos del párrafo anterior, se considerará que se cumple con el requisito de dos años de permanencia de los recursos que se retornen al país, cuando durante el referido periodo, los contribuyentes que hubieran invertido los recursos en alguno de los supuestos de las fracciones a que se refiere el artículo Sexto del presente Decreto, cambien a una inversión distinta a la que originalmente eligieron, siempre que la nueva inversión también se realice en cualquiera de los supuestos señalados en el citado artículo Sexto. En este caso, para computar el periodo de dos años, se considerará tanto aquél en el que permanecieron invertidos los recursos retornados en el supuesto elegido originalmente, como el periodo que permanezcan invertidos los recursos en el nuevo instrumento o en el bien de que se trate.

(...)

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 Sexto. Se considera que las personas morales residentes en México y las residentes en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional invierten los recursos en el país, cuando se destinen a cualquiera de los siguientes fines:

- I. Adquisición de bienes de activo fijo que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta y que sean utilizados por los contribuyentes para la realización de sus actividades en el país, sin que se puedan enajenar en un periodo de dos años contados a partir de la fecha de su adquisición.
 - II. Adquisición de terrenos y construcciones ubicados en México que sean utilizados por los contribuyentes para la realización de sus actividades, sin que los puedan enajenar en un periodo de dos años, contados a partir de la fecha de adquisición.
 - III. En investigación y desarrollo de tecnología, por lo que para efectos de esta fracción, se consideran aquellas inversiones destinadas directa y exclusivamente a la ejecución de proyectos propios del contribuyente que se encuentren dirigidos al desarrollo de productos, materiales o procesos de producción para la investigación y desarrollo de tecnología.
 - IV. El pago de pasivos que hayan contraído con partes independientes con anterioridad a la entrada en vigor del presente Decreto, siempre y cuando el pago se realice a través de instituciones de crédito o casas de bolsa constituidas conforme a las leyes mexicanas. También se considerará dentro de este supuesto el pago de contribuciones o aprovechamientos, así como el pago de sueldos y salarios derivados de la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional.
 - V. En la realización de inversiones en México a través de instituciones de crédito o en casas de bolsa, constituidas conforme a las leyes mexicanas.
- (...)

Las personas físicas y morales a que se refiere este artículo, deberán acreditar que las inversiones incrementaron el monto de sus inversiones totales en el país. El monto total de lo retornado para su inversión al país, no deberá disminuirse por un periodo de dos años.

(...)

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.”

“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;**
(...)

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)

Como se aprecia, 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.

Además, indica que se cumple con el requisito de dos años de permanencia cuando durante el referido periodo, los recursos se inviertan en alguno de los supuestos de las fracciones a que se refiere el artículo Sexto del Decreto, asimismo, está permitido el cambio de inversión a una distinta a la que originalmente eligieron, siempre que también se invierta en cualquiera de los supuestos señalados en el citado artículo Sexto.

Atento al cambio de inversión, para computar el periodo de dos años que se exige, se considerará el periodo en el que permanecieron invertidos originalmente, así como aquel en el que permanezcan invertidos los recursos en el nuevo instrumento o en el bien de que se trate.

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.

Por su parte, en el artículo sexto se listaron los fines con los que se puede considerar que las personas invierten sus recursos en el país, asimismo, se señala la obligación que existe de acreditar que las inversiones incrementaron su monto, indicándose que el monto total de lo retornado para su inversión al país no deberá disminuirse por un periodo de dos años.

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.

Ahora bien, a fin de analizar el argumento de la parte actora en el sentido de que es ilegal que la autoridad haya considerado como requisitos: **1)** comprobar a la actividad o giro del cual se generó el recurso repatriado; **2)** acreditar si las inversiones en el extranjero fueron de forma directa o indirecta; y **3)** demostrar que la inversión incrementó el monto de su inversión total en el país, debemos tomar en cuenta los requisitos señalados 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", siendo los principales los siguientes:

- 1.** Se debe tratar de inversiones mantenidas por personas físicas y morales en el extranjero hasta el 31 de diciembre de 2016.
- 2.** Debe tratarse de ingresos gravados en términos de los títulos II, IV y VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- 3.** Deben ser ingresos e inversiones que se retornen al país durante el plazo de vigencia del Decreto (9 meses, contemplados del 19 de enero al 19 de octubre de 2017).
- 4.** Deben permanecer invertidos en territorio nacional por un plazo de al menos dos años.
- 5.** La inversión señalada en el punto inmediato anterior debe realizarse en el ejercicio fiscal de 2017.
- 6.** En caso de cambio de inversión, la nueva deberá realizarse en cualquiera de los supuestos señalados en el artículo Sexto y, para el cálculo de los dos años, se sumarán ambas temporalidades (inversión original y cambio de inversión).
- 7.** El impuesto correspondiente se calculará aplicando la tasa del 8%, sin deducción alguna, al monto total de los recursos que se retornen al país.
- 8.** El impuesto que resulte de aplicar la tasa antes señalada, deberá pagarse dentro de los quince días naturales siguientes a la fecha en que se retornen al país los recursos provenientes del extranjero.
- 9.** Las inversiones en territorio mexicano deben obedecer a uno de los cinco supuestos establecidos en el artículo sexto del Decreto.
- 10.** Se debe conservar la documentación siguiente:
 - a)** Aquella que demuestre que los recursos provienen del extranjero.
 - b)** Aquella que pruebe que el pago fue efectuado en términos del Decreto.
 - c)** La inversión en territorio nacional o los comprobantes de los depósitos.
 - d)** Declaración de pago del impuesto correspondiente durante un plazo de cinco años, contado a partir de la fecha del pago de dicho impuesto.

Así, de la lista anterior se debe concluir que la razón le asiste a la parte actora, toda vez que en ninguna parte del Decreto en estudio se enuncia que se deba acreditar la actividad o giro del cual se generó el recurso repatriado o si las inversiones en el extranjero fueron de forma directa o indirecta, como erróneamente lo requiere la autoridad revisora.

Ahora bien, por lo que hace al requisito en el sentido de que se debe demostrar el incremento del monto de su inversión total en el país, debe señalarse que, si bien es cierto que el referido Decreto, en su artículo Sexto, indica que los contribuyentes *"...deberán acreditar que las inversiones incrementaron el monto de sus inversiones totales en el país..."*, no menos lo es que en la liga electrónica: [http://m.sat.gob.mx/informacion_fiscal/preguntas_frecuentes/Paginas/Retorno de capitales old.aspx](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 lee lo siguiente:

"11. ¿Se incumple con el requisito de destino de la inversión en los casos en que los recursos se utilicen en instrumentos financieros y, derivado de las variaciones de mercado, se genere minusvalía por dichas inversiones?"

No se incumple, considerando que la disminución, en este caso, no es por causa imputable a los contribuyentes."

Entonces, tomando en cuenta lo anterior, aunque el Decreto establezca la obligación de mantener o incrementar la inversión en México durante un periodo de al menos dos años, es verdad que las inversiones en instrumentos financieros están sujetas a fluctuaciones de mercado que pueden resultar en pérdidas de valor por lo que, si ello ocurre, siempre y

cuando las pérdidas no sean imputables al contribuyente, no se considera un incumplimiento a los requisitos enunciados en el Decreto.

Por lo anterior, se puede concluir que la autoridad excedió sus facultades al observar que la parte actora no acreditó o demostró la actividad o giro del cual se generó el recurso repatriado, que las inversiones en el extranjero hayan sido de forma directa o indirecta, o que los montos incrementaron mientras se encontraban invertidos en el país pues mientras que los primeros dos no son requisitos de los enlistados en el Decreto, el último es un supuesto que, dependiendo del caso, el propio Servicio de Administración Tributaria indicó no se considera una obligación, pues depende de situaciones ajenas al contribuyente.

Una vez aclarado lo anterior, como panorama principal podemos observar que, del oficio de observaciones 500-22-00-05-02-2023-8085⁵, de 16 de agosto de 2023, la autoridad fiscalizadora reconoció los siguientes antecedentes:

1. La parte actora, el 06 de octubre de 2017, realizó un depósito por la cantidad de \$44'018,320.00, a la cuenta ***** de la institución financiera ***** ** ***** **, proveniente de la cuenta *****, de la institución ***** ***** **, ***** *****, lo que se puede conocer del estado bancario⁶ de la señalada cuenta *****, correspondiente al mes de octubre de 2017.
2. El 11 de octubre de 2017, el hoy actor realizó un depósito a la cuenta de inversión número *****, de la institución ***** ***** ** ***** **, depósito que provino de la cuenta

⁵ Fojas 58 a 82, del tomo 1, del expediente administrativo derivado de la orden GIF5300015/22.

⁶ Fojas 26 y 27, del tomo 1, del expediente administrativo derivado de la orden GIF5300015/22.

*****, antes señalada, tal como se observa del estado bancario correspondiente⁷.

3. Que de la Declaración del Impuesto Sobre la Renta por ingresos de inversiones en el extranjero retornadas al país Forma oficial -100⁸, presentada el 18 de octubre de 2017, el hoy actor declaró un monto de inversión por la cantidad de \$44'018,320.00, indicando como institución de crédito o casa de bolsa en la que se retornó la inversión el ***** **
***** **, en el número de cuenta *****, datos que coinciden con los estados de cuenta antes señalados.
4. También se conoció del Acuse de Recepción del aviso de destino de ingresos retornados al país⁹, con folio ADDIRP-GAHS520522M26/H33993-N, que el 21 de diciembre de 2017, se generó el Aviso de Destino de Inversión, mismo que fue recibido de manera exitosa por la autoridad fiscal.

Con todo lo anterior, se advierte que, en una primera instancia, la parte actora cumplió con la mayoría de los requisitos establecidos 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", pues mantuvo inversiones en una institución bancaria en el extranjero (***** ***) hasta el ejercicio 2016, mismas que fueron retornadas al país a través de una transferencia entre las cuentas ***** y *****, el día 06 de octubre de 2017, esto es, durante el periodo de vigencia del Decreto (19 de enero al 19 de octubre de 2017).

⁷ Fojas 16 y 18, del tomo 1, del expediente administrativo derivado de la orden GIF5300015/22.

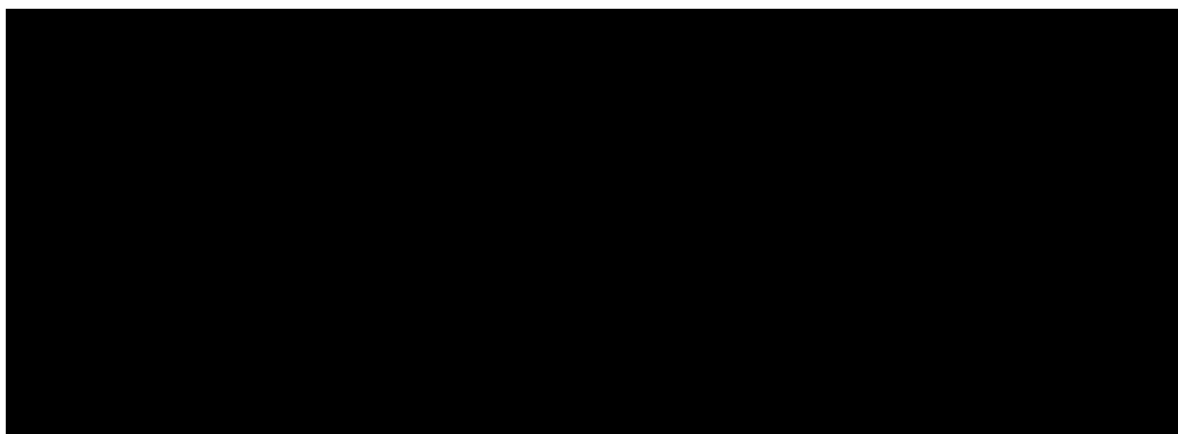
⁸ Foja 39, del tomo 1, del expediente administrativo derivado de la orden GIF5300015/22.

⁹ Foja 30, del tomo 1, del expediente administrativo derivado de la orden GIF5300015/22.

Posteriormente, el 11 de octubre de 2017 (dentro del plazo señalado en el Decreto para invertir en el país las cantidades retornadas), se realizó una transferencia de la cuenta bancaria *****, a la cuenta de inversión *****, ambas de la misma institución financiera, abiertas a nombre del hoy actor, presentándose la declaración correspondiente el 18 de octubre de 2017, en la que se indicó que el monto de inversión fue por la cantidad de \$44'018,320.00.

Asimismo, del acuse de recepción del aviso de destino de ingresos retornados al país, con folio ADDIRP-GAHS520522M26/H33993-N, se conoció que el 21 de diciembre de 2017, la parte actora generó el Aviso de Destino de Inversión correspondiente, mismo que fue recibido de manera exitosa por la autoridad fiscal.

Adicionalmente, esta Sala observó el "Papel de Trabajo Repatriación de Capitales"¹⁰, donde la parte actora registró el monto retornado en dólares (2'351,516.86 USD), el tipo de cambio que le fue aplicado (18.7191) y el mismo monto en pesos mexicanos (\$44'018,320.00), a su vez, se observa el cálculo del Impuesto Sobre la Renta, a la tasa del 8%, con motivo del beneficio señalado en el ya mencionado "Decreto que otorga diversas facilidades administrativas en materia del Impuesto Sobre la Renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México" (\$3'521,466.00), como a continuación se demuestra:



¹⁰ Foja 35, del tomo 1, del expediente administrativo derivado de la orden GIF5300015/22.

Aunado a lo anterior, fue encontrado el acuse de recibo¹¹ de la Declaración del Impuesto Sobre la Renta por ingresos de inversiones en el extranjero retornadas al país Forma oficial -100, del que se desprende en su apartado "SECCIÓN LÍNEA DE CAPTURA", que la cantidad a pagar generada con motivo del importe a cargo determinado, asciende a un monto de \$3'521,466.00, mismo que se observa como retiro realizado el 18 de octubre de 2017 (fecha que se encuentra dentro del plazo señalado en el artículo Cuarto del Decreto: 07 al 21 de octubre de 2017) en el estado bancario de la cuenta *****¹², abierta en la institución ***** **, a nombre del C. ***** **, bajo el concepto "***** **", que acredita el pago del Impuesto Sobre la Renta calculado por el hoy actor.

Con motivo de lo anterior, es de señalarse que, en un primer término, la parte actora repatrió el monto de \$44'018,320.00, en términos del "Decreto que otorga diversas facilidades administrativas en materia del Impuesto Sobre la Renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México", no obstante, aún se encuentra pendiente de comprobar si dichas inversiones se mantuvieron en el país por un período de al menos dos años y, para acreditar lo anterior, la parte actora, en su escrito inicial de demanda, estableció una serie de conceptos o rubros, razón por la que lo procedente es analizar rubro por rubro las inversiones realizadas por la demandante, para así lograr comprobar si es que éstas cumplen con los requisitos enunciados en el Decreto y la parte actora se hizo acreedora del beneficio señalado en éste.

¹¹ Foja 38, del tomo 1, del expediente administrativo derivado de la orden GIF5300015/22.

¹² Fojas 36 y 37, del tomo 1, del expediente administrativo derivado de la orden GIF5300015/22.

1. “Seguro de Vida con componente de inversión en cantidad de \$20’000,000.00”.

Para el presente apartado, debemos recordar que el hoy actor señaló que, del monto original de \$44’018,320.00, la cantidad de \$20’000,000.00, se destinó al contrato de un seguro de vida con componente de inversión, razón por la cual se exhibieron los documentos pertinentes para corroborar dicha inversión, así como que la misma se mantuvo por un periodo mayor al de dos años señalado en el Decreto, asimismo, argumentó que requerir documentación que acredite el aumento de la inversión es ilegal, pues en la respuesta a la pregunta 11 del apartado de preguntas y respuestas en el portal electrónico del Servicio de Administración Tributaria, se reconoció que no se incumplía con el requisito de destino de la inversión si los recursos utilizados en instrumentos financieros, derivado de las variaciones de mercado, llegasen a generar una minusvalía por las inversiones.

Por su parte, la fiscalizadora únicamente observó que no fue aportada documentación que acreditara que la inversión en cantidad de \$20’000,000.00, haya incrementado el monto de la inversión total en el país, pues si bien es cierto que se trata de una inversión de las señaladas en el artículo sexto del multicitado Decreto, lo cierto es que dicho monto no debe disminuirse por el periodo de dos años.

Ahora bien, a fin de corroborar lo anterior, en primer lugar, se procede a analizar si la cantidad de \$20’000,000.00, tomada del monto repatriado en cantidad de \$44’018,320.00, fue invertida en el seguro de vida señalado por la parte actora y, para tal efecto, se analizaron las pruebas aportadas por el demandante, en términos de lo señalado en el artículo 58-24, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.



ACTOR: *****



******* y sus condiciones generales¹³. De la lectura realizada al referido documento, se puede advertir que el C. *****
***** , apertura un seguro de vida en la institución ***** , por un
plazo de cinco años, cuya vigencia comenzó el 30 de noviembre de 2017 y
finalizó el 30 de noviembre de 2022, asimismo, se puede advertir que la prima
mínima inicial es de \$250,000.00, mientras que la prima complementaria inicial
es de \$19'750,000.00 (total de \$200'000,000.00).**

En la segunda foja de dicha póliza se puede apreciar que “.../los importes por los conceptos, periodicidad y montos que se detallen sobre el seguro contratado, se realizarán a cargo de la cuenta No. *** de ***** ***** ** ***** **”, que es una referencia a la cuenta ***** , abierta en la institución financiera ***** ** ***** **, a nombre del hoy demandante.

Asimismo, en las condiciones generales del seguro contratado, se pueden observar algunas descripciones, dentro de la cuales destacan las siguientes:

“1. Descripción del Seguro. El Seguro de Vida Universal Individual, es un seguro de vida, combinado con un componente de inversión cuenta con un beneficio por fallecimiento y una indemnización por supervivencia.
(...)”

4. Reserva de inversión sin tasa mínima garantizada. Todos los pagos que se reciban, menos los cargos por concepto de costo del seguro que correspondan, previamente registrados por la Comisión Nacional de Seguros y Finanzas, se aplicarán a constituir e incrementar una reserva en inversión. Asimismo, esta reserva en inversión se

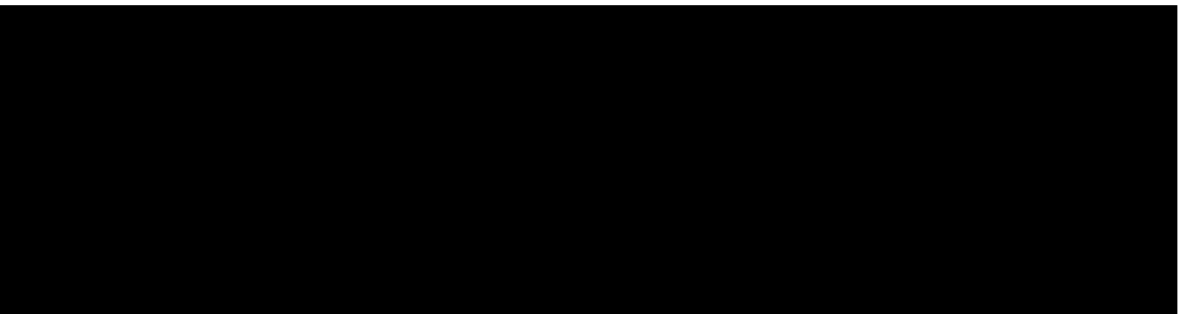
¹³ Fojas 263 a 280, del tomo 1, del expediente administrativo derivado de la orden GIF5300015/22.

incrementará mediante los intereses que se obtengan por su inversión y valuación de mercado.

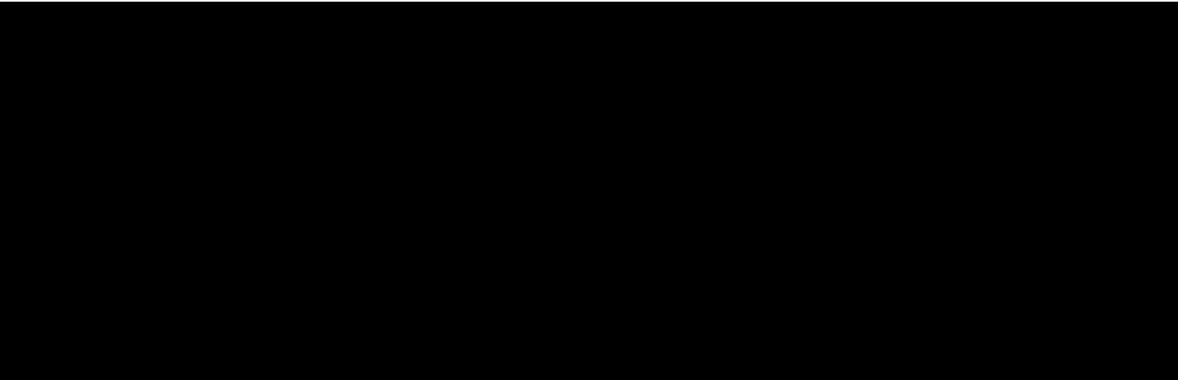
*A través de éste, la Compañía invertirá la reserva constituida en favor del Asegurado, de acuerdo con las limitantes establecidas en la Ley de Instituciones de Seguros y de Finanzas.
(...)”*

De lo que se puede advertir que el seguro contratado por el C. ***** , tiene un componente de inversión, cuyas bases se encuentran estipuladas en las condiciones generales anexas a la póliza correspondiente.

Estado de la cuenta de inversión patrimonial número ***¹⁴.** Documento que refiere a un perfil de inversión de la institución ***** , abierto a nombre del C. ***** , que corresponde al mes de diciembre de 2017, donde se observa la salida de recursos por el monto de \$20’000,016.56, destinados, según señala la parte actora, para el pago del seguro de vida, movimiento que se encuentra fechado el día 01 de diciembre de 2017, en cuya descripción se aprecia el número ***** , que hace referencia a la cuenta de cheques ***** , tal como se aprecia a continuación:

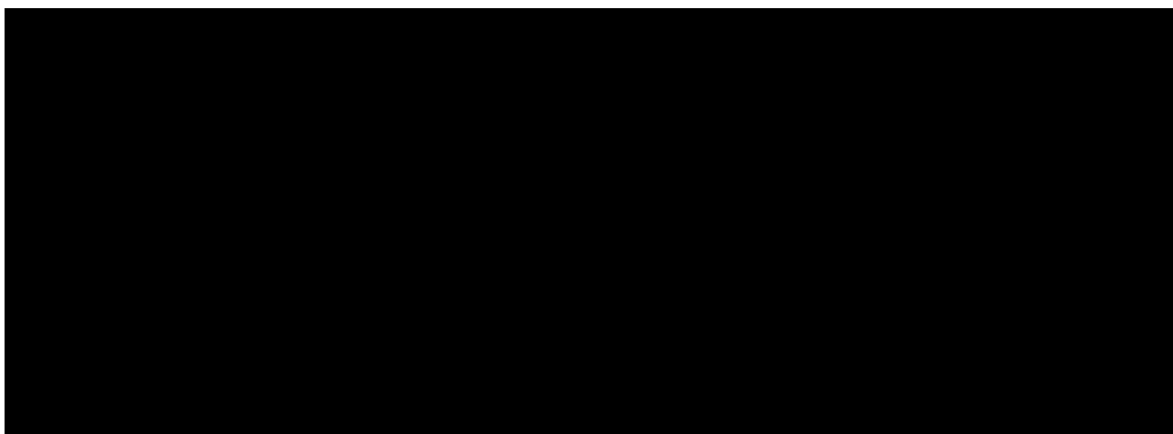


(...)

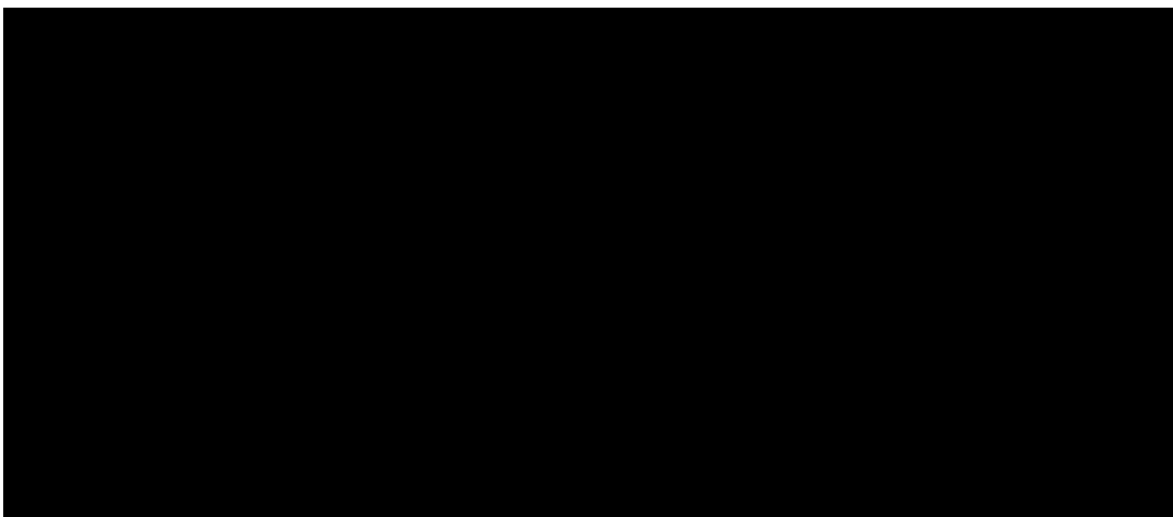


¹⁴ Fojas 285 a 297, del tomo 1, del expediente administrativo derivado de la orden GIF5300015/22.

Estado de la cuenta de cheques número ***¹⁵.** Documento en el que se muestran los movimientos de la cuenta *****, abierta en la institución *****, a nombre del C. ***** *****, en el que se puede apreciar que el 01 de diciembre de 2017, existió una entrada de capital por un monto de \$20'000,016.56, en cuyo concepto se puede advertir el número de cuenta del que proviene dicho capital (*****), también, el mismo día se puede apreciar un retiro por la cantidad de \$20'000,000.00, en cuyo concepto se observa estampado: "***** *** ***** ***** ***** ***** ***** *****", como se puede observar a continuación:



(...)

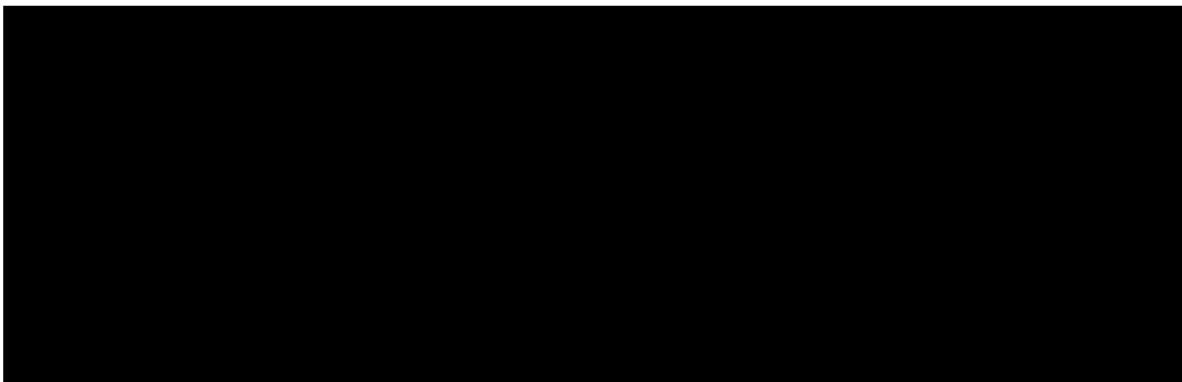


¹⁵ Fojas 281 y 282, del tomo 1, del expediente administrativo derivado de la orden GIF5300015/22.

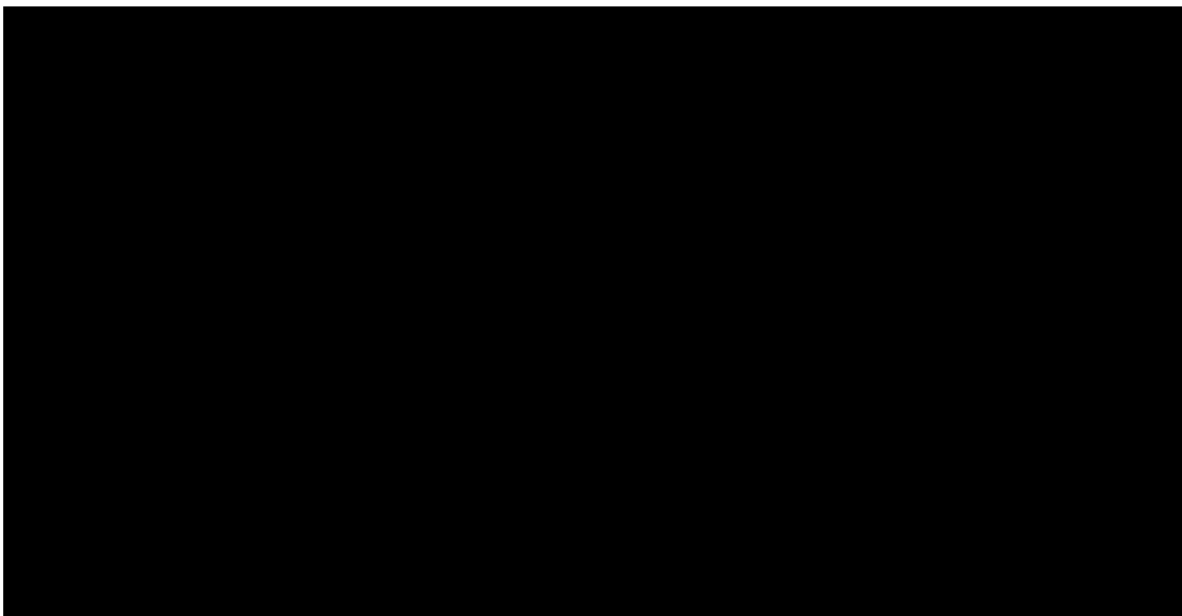
Estados de cuenta trimestrales de la póliza ***¹⁶.**

Documentos que corresponden al periodo comprendido del 01 de octubre de 2017 al 31 de diciembre de 2020, con los que se comprueba el estado de la inversión realizada por la parte actora en la institución *****, con motivo del seguro de vida contratado por la parte actora, entre los cuales, en aquel que comprende el periodo de 01 de octubre a 31 de diciembre de 2017, se puede identificar un abono por la cantidad de \$20'000,000.00, realizado el 01 de diciembre de 2017, denominado como *"APORTACIÓN INICIAL"*, asimismo, a lo largo de dichos estados de cuenta se pueden advertir los movimientos de inversión realizados por la institución, así como la plusvalía que éstos fueron generando, lo cual se puede apreciar con las siguientes digitalizaciones:

Octubre a noviembre de 2017.

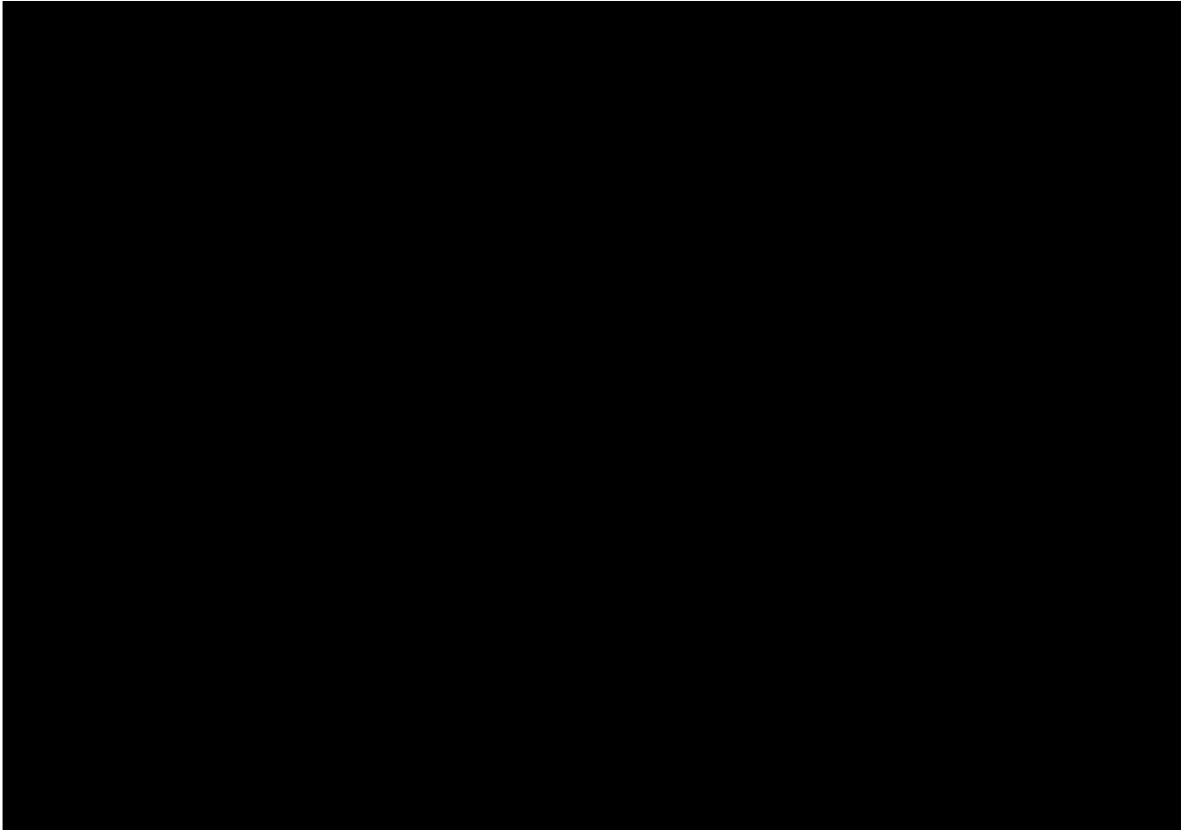


Enero a marzo de 2018.

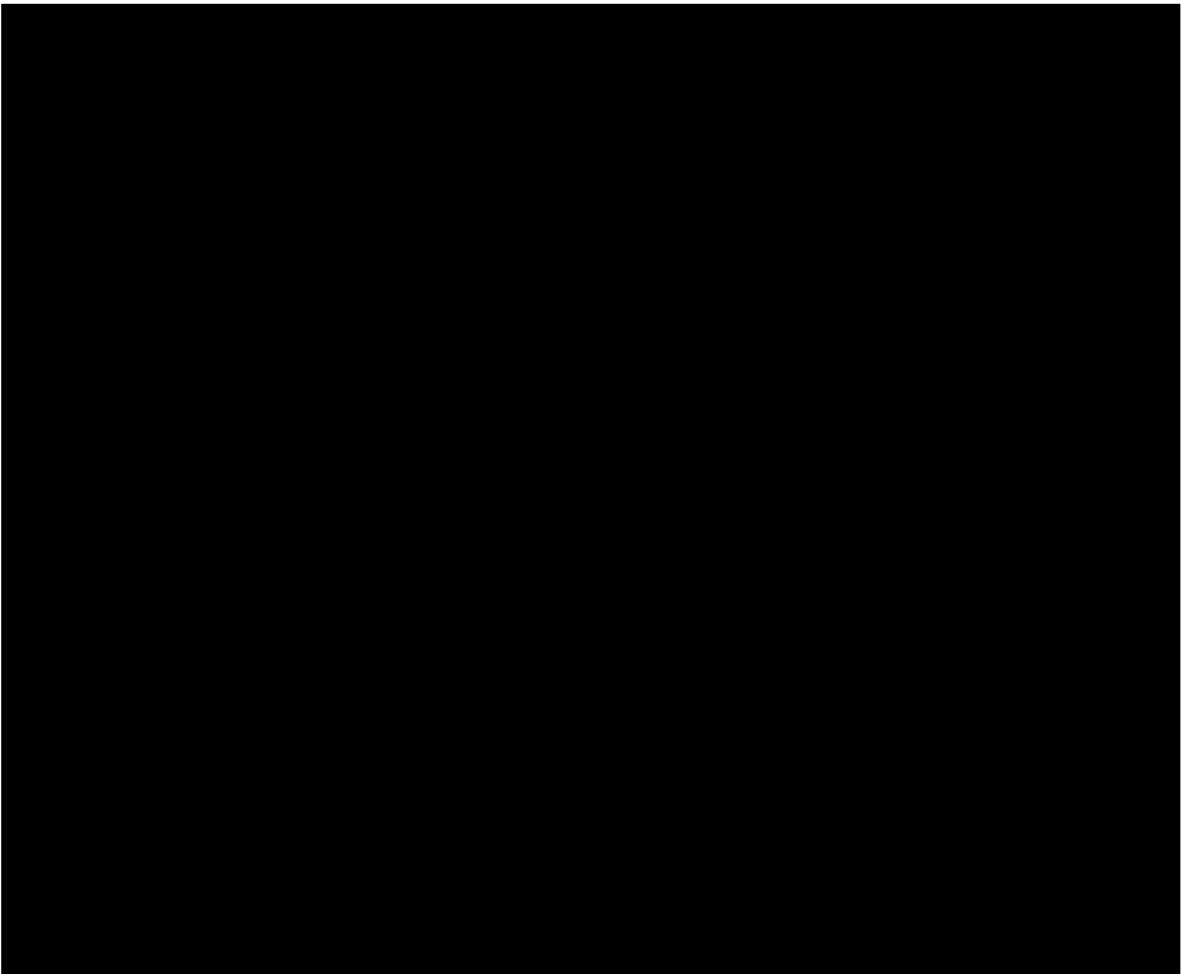


¹⁶ Fojas 248 a 260, del tomo 1, del expediente administrativo derivado de la orden GIF5300015/22.

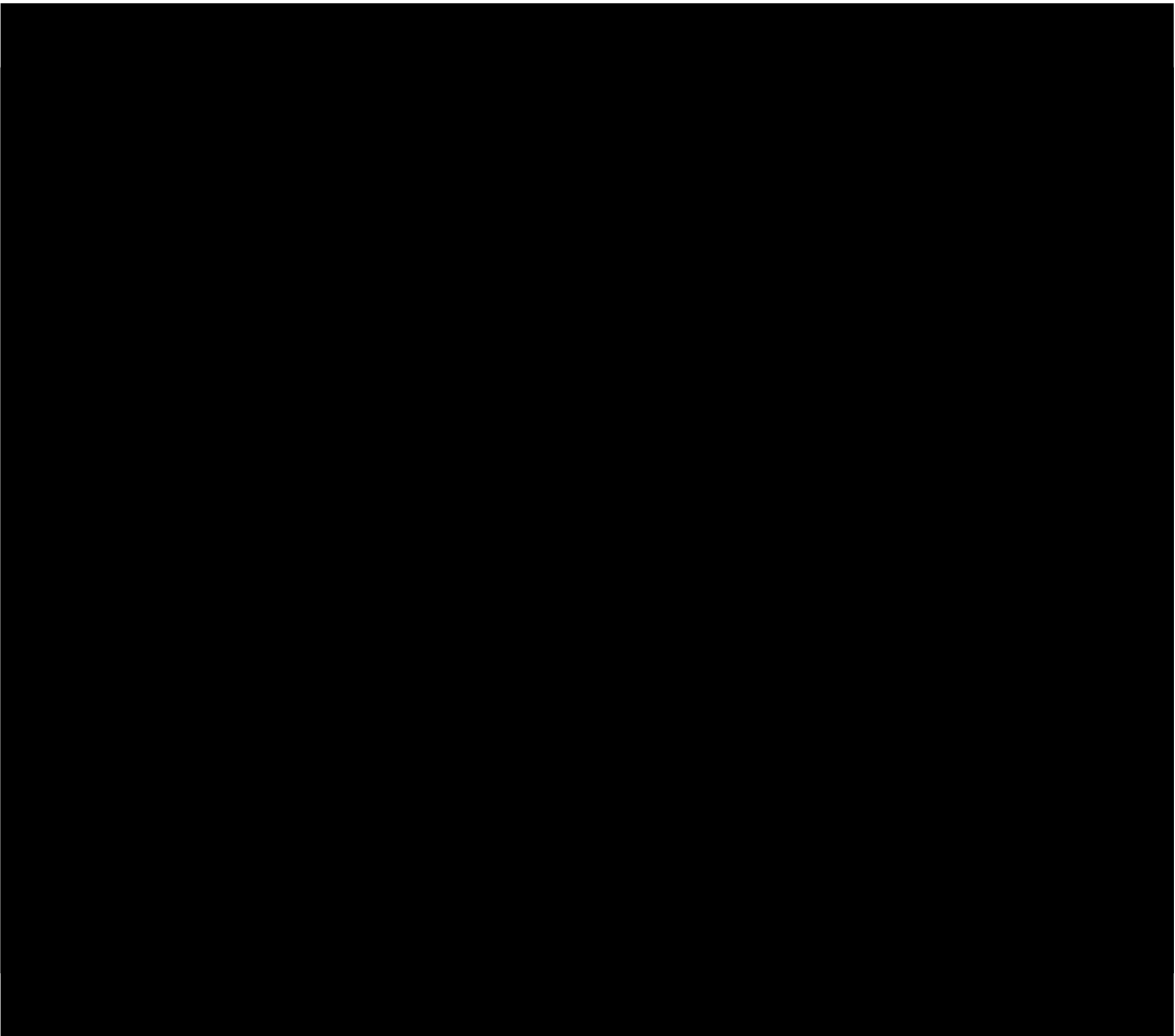
Abril a junio de 2018.



Julio a septiembre de 2018.

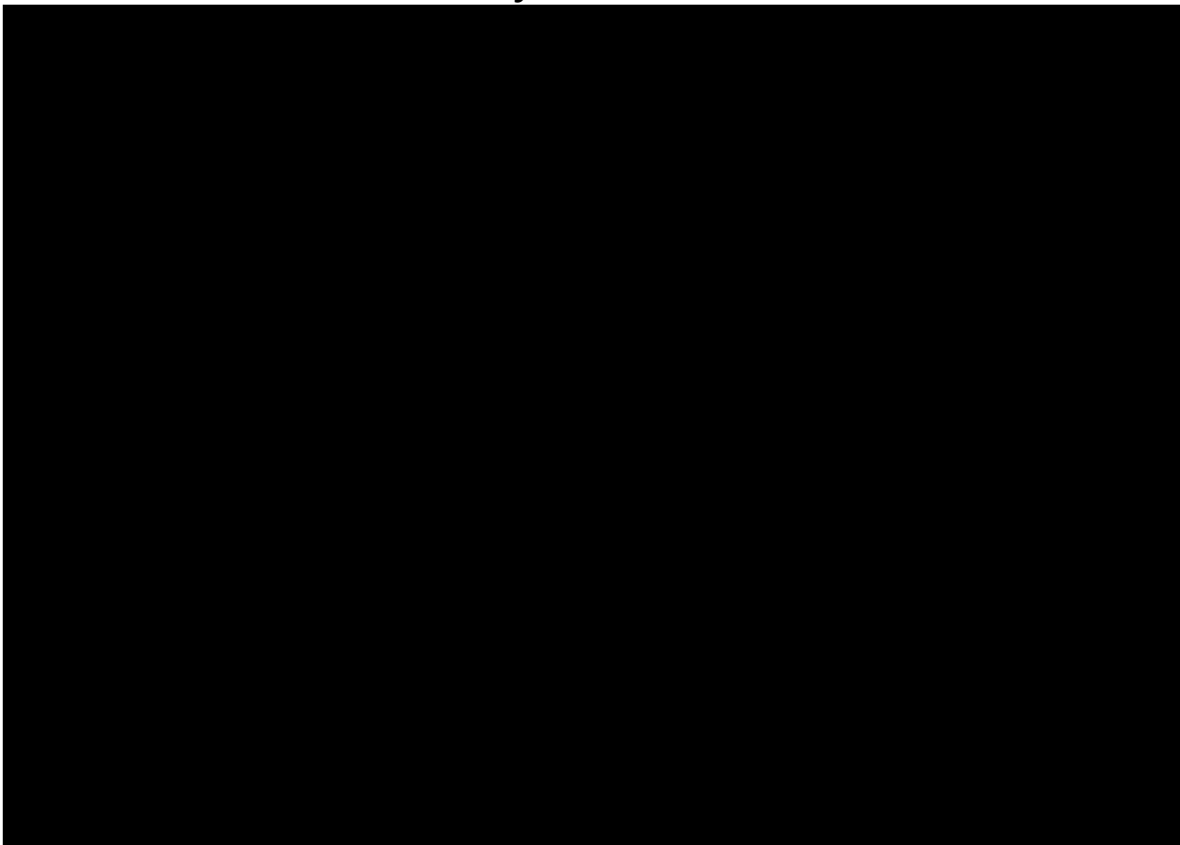


Octubre a diciembre de 2018.



Enero a marzo de 2019.

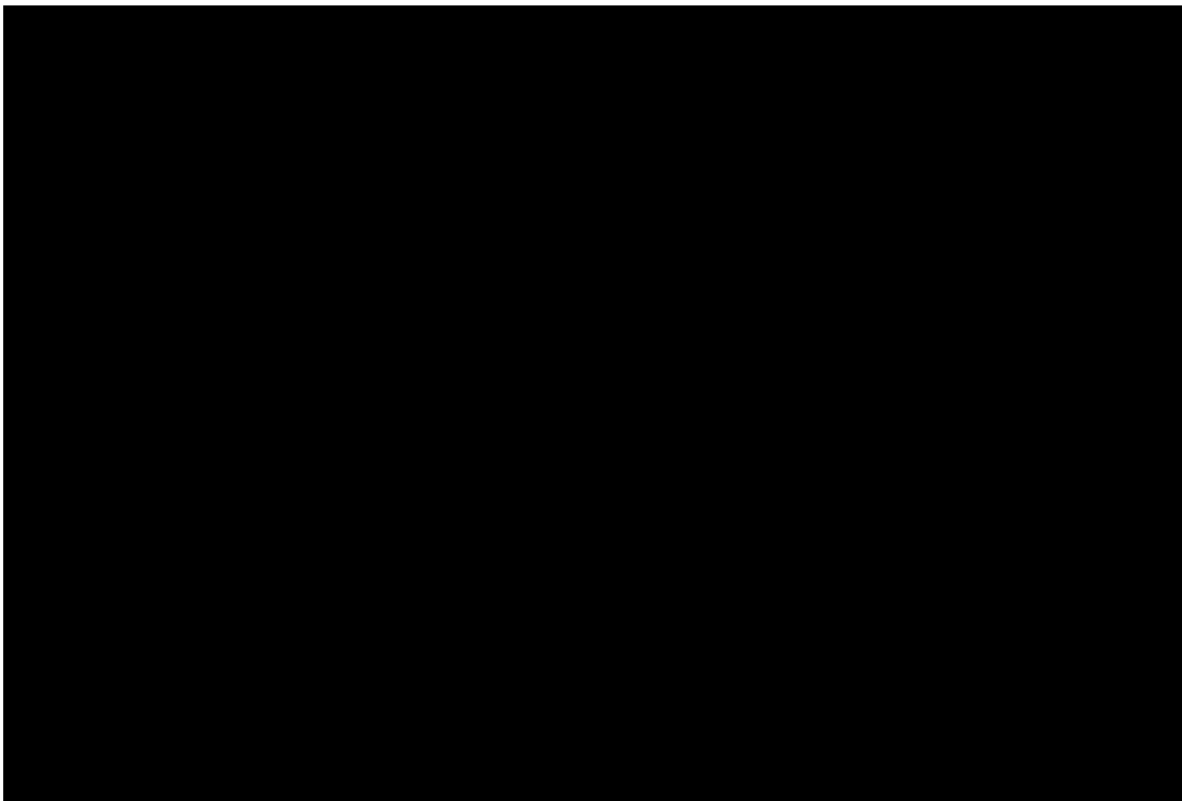
Abril a junio de 2019.



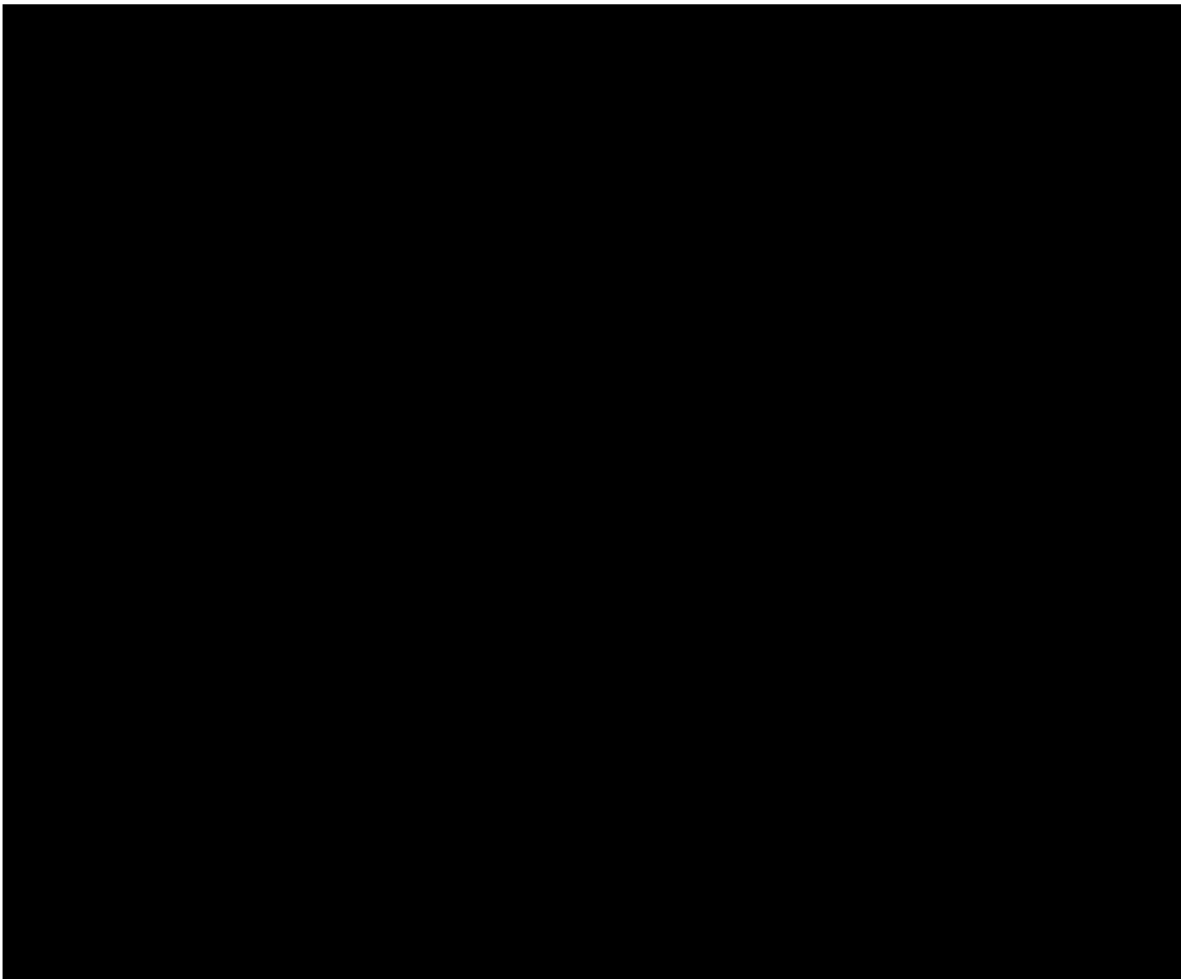
Julio a septiembre de 2019.



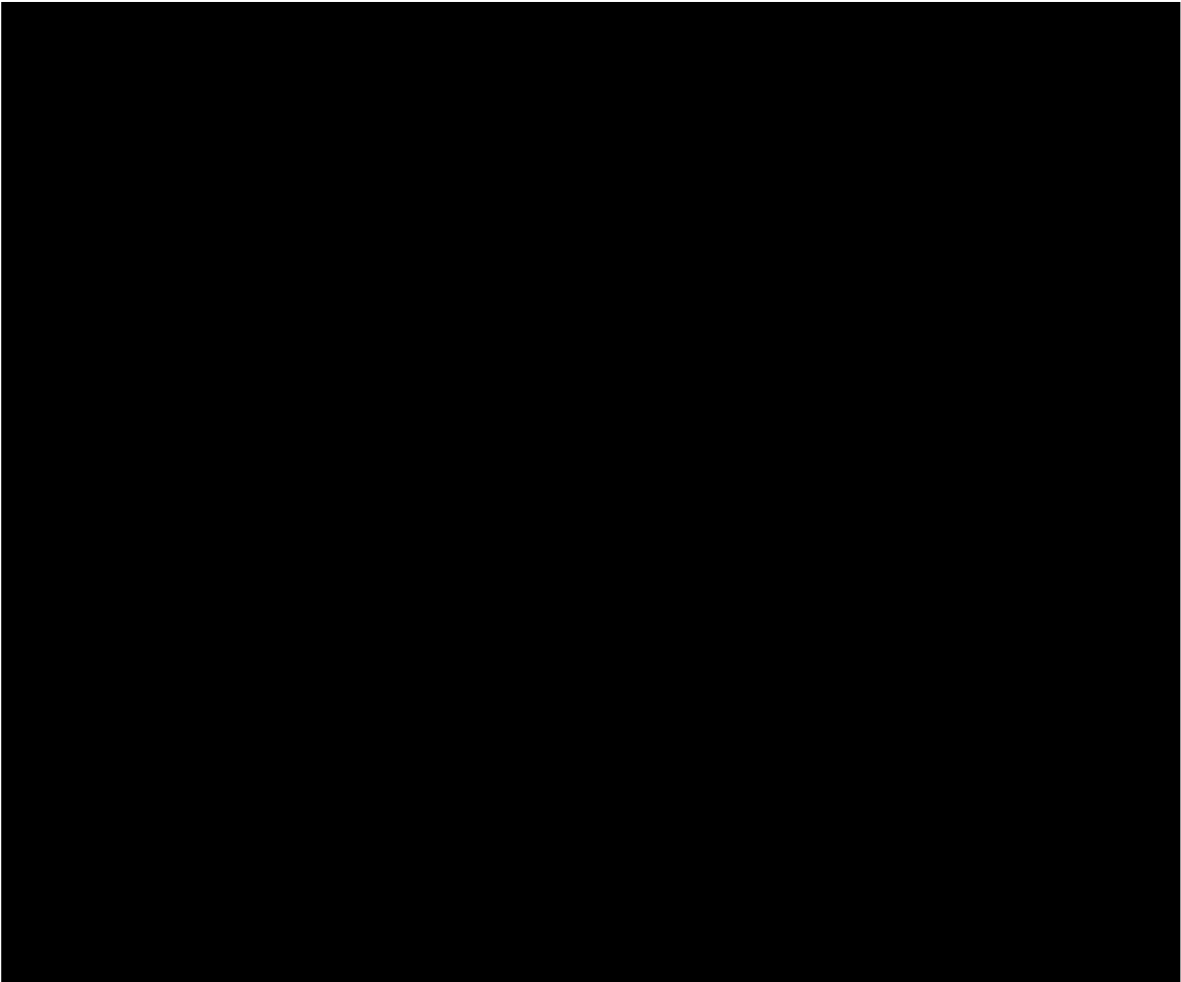
Octubre a diciembre de 2019.



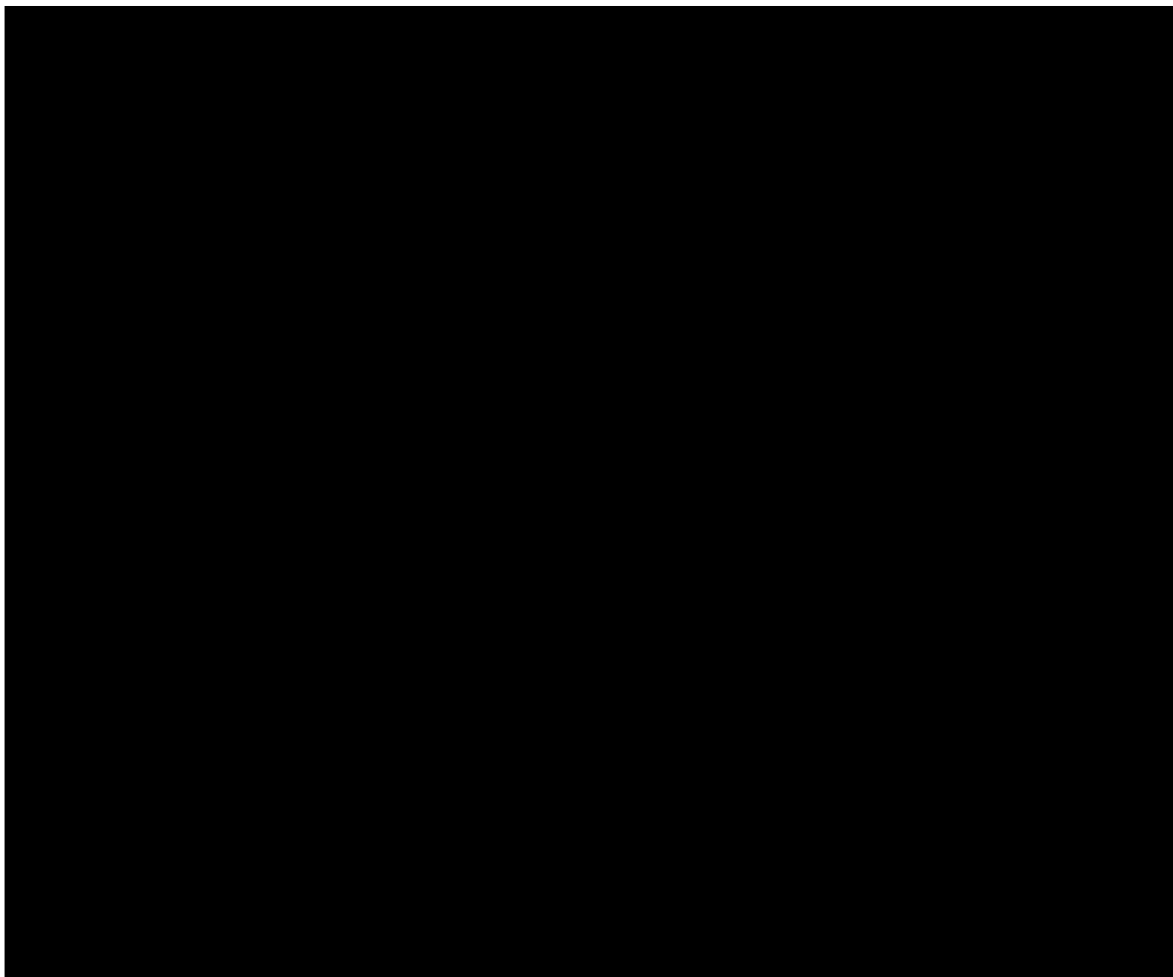
Enero a marzo de 2020



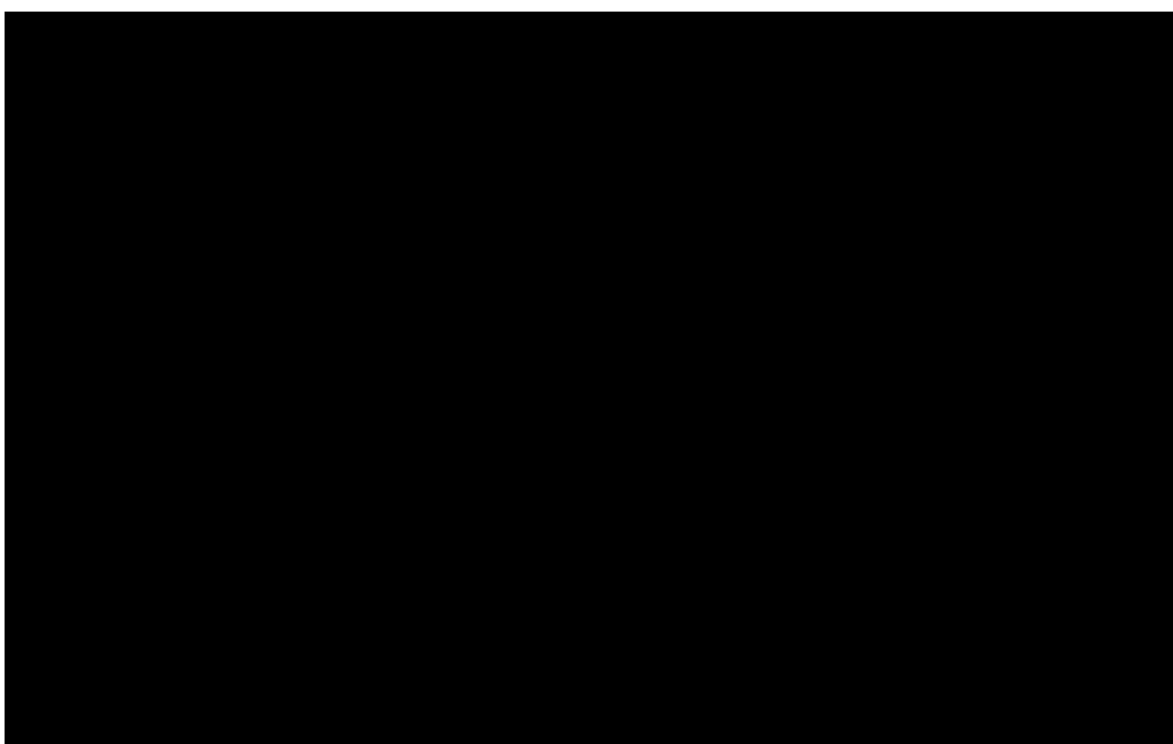
Abril a junio de 2020.



Julio a septiembre de 2020.



Octubre a diciembre de 2020.



Ahora, del análisis concatenado realizado por esta Sala a las pruebas anteriormente analizadas, se puede concluir que, el día 06 de octubre de 2017, la parte actora recibió depósitos en monto de \$44'018,320.00, provenientes del extranjero, mismos que fueron depositados en la cuenta *****, de la institución financiera ***** **, posteriormente, dichos depósitos fueron transferidos a la cuenta de inversión número *****, de la misma institución bancaria.

Después, de la referida cuenta de inversión *****, retiró la cantidad de \$20'000,016.56, para devolverla a la cuenta *****, con la que, el 01 de diciembre de 2017, realizó un pago como aportación inicial para un seguro de vida con componente de inversión, mismo que consta en la póliza *****.

Entonces, si la única observación de la fiscalizadora era que, respecto al monto de \$20'000,000.00, no se demostró el mantenimiento o aumento de la inversión por un periodo de al menos dos años, esta Sala concluye que le asiste la razón a la parte actora al señalar que ello no es motivo para declarar que no es acreedora al beneficio señalado 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".

Para explicar lo anterior, debemos acudir al análisis de lo que representa una **inversión**, así, tenemos que la Ley del Impuesto Sobre la Renta, si bien establece un catálogo de los conceptos a los cuales les atribuye la naturaleza de inversión (Artículo 32 de la Ley vigente en 2016), es omisa al establecer qué se entiende por la misma, motivo por el cual, se acude a la semántica de la palabra.

La Real Academia Española, define inversión como: "*1. f. Acción y efecto de invertir.*"; y define invertir como "*1. 2. tr. Emplear, gastar, colocar un*

caudal.”. Por su parte, en el Glosario de la página electrónica de Grupo BBVA¹⁷, se define a la inversión de la siguiente manera:

“INVERSION

Es la aplicación de recursos financieros destinados a incrementar los activos fijos o financieros de una entidad. Ejemplo: maquinaria, equipo, obras públicas, bonos, títulos, valores, etc.

Comprende la formación bruta de capital fijo (FBKF) y la variación de existencias de bienes generados en el interior de una economía.

Adquisición de valores o bienes de diversa índole para obtener beneficios por la tenencia de los mismos que en ningún caso comprende gastos o consumos, que sean, por naturaleza, opuestos a la inversión.”

Hay diversas definiciones; sin embargo, todas son coincidentes en que las inversiones consisten en un proceso en virtud del cual un sujeto o ente decide destinar recursos financieros líquidos a cambio de **expectativas** de obtener beneficios también líquidos, a lo largo de un plazo de tiempo.

Así podemos advertir que la inversión conlleva una posibilidad o esperanza de aumentar el recurso financiero utilizado para tal fin, sin embargo, la misma definición nos lleva a concluir que dicha operación no asegura el aumento o mantenimiento del capital invertido, pues en algunos casos, derivado de las variaciones de mercado, se podría generar minusvalía por dichas inversiones, como bien lo señala el Servicio de Administración Tributaria, situación que no podría ser prevista por el contribuyente sino hasta que ello ocurriera, razón por la cual no es dable requerir el cumplimiento de un requisito al contribuyente cuando ello no está bajo su control.

¹⁷ <https://www.bbva.mx/educacionfinanciera/i/inversion.html>

No escapa al conocimiento de esta Juzgadora el hecho de que, por el cambio de inversión, no se realice manifestación alguna respecto de la presentación del "Aviso de destino de ingresos retornado al país", en términos de las reglas 11.8.3 y 11.8.5, de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2017, ya que de los documentos descritos se advierte que la inversión que en este apartado se estudia fue realizada en diciembre de 2017 (dentro de la temporalidad señalada por la autoridad fiscal en el Decreto), aunado al hecho de que ello nunca fue observado por la revisora, razón por la cual no procede el estudio de dicho tema en este apartado.

Entonces, es dable concluir que, respecto a inversiones en instrumentos financieros, procede el beneficio del "Decreto que otorga diversas facilidades administrativas en materia del Impuesto Sobre la Renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México", aunque no se demuestre que la inversión se mantuvo o aumentó, pues en el caso concreto, si la parte actora demostró que el capital repatriado por el monto de \$20'000,000.00, fue invertido en tiempo y forma en uno de los fines señalados en el artículo Sexto del referido Decreto, mientras no se demuestre que el hoy actor llevó a cabo acciones que contradigan el principio de mantener o aumentar la inversión, debe concederse el señalado beneficio, por lo que hace al monto invertido en cantidad de \$20'000,000.00, razón por la cual resulta **fundados** los argumentos vertidos por la parte actora en el tópico que se trata.

2. "Adquisición de inmueble por \$8'000,000.00".

Al respecto, el hoy actor señaló que, en el mes de agosto de 2018, del monto original invertido en cantidad de \$44'018,320.00, hubo un cambio de inversión por la cantidad de \$8'000,000.00, destinada a la adquisición de un inmueble consistente en un departamento marcado con el ***** ***** ** **

***** " * " * ***** ***** ***** ***** " * ***** " * * * ***** * * ***** *****

***** * * * ***** ***** ***** ***** ***** ***** , asimismo, indicó que

por dicha adquisición, se generaron gastos notariales por un importe de \$206,307.00, mismos que, en atención a lo previsto en la regla 11.8.12, de la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, también son acreedores al beneficio contemplado 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".

Ahora bien, debemos recordar que las únicas dos observaciones de la parte demandada en el presente apartado señalaron que: **1)** la inversión fue realizada fuera del plazo señalado en el Decreto, esto es, en el ejercicio 2017; y **2)** al tratarse de un cambio de inversión, dentro de los treinta días siguientes a aquel en que se realizó dicho cambio, la parte actora debió presentar un nuevo Aviso de destino de ingresos retornados al país, situación que no ocurrió.

En primer término, debemos recurrir a lo señalado en el tercer párrafo del artículo Segundo del Decreto, que a la letra Señala lo siguiente:

"Artículo Segundo.

(...)

Para efectos del párrafo anterior, se considerará que se cumple con el requisito de dos años de permanencia de los recursos que se retornen al país, cuando durante el referido periodo, los contribuyentes que hubieran invertido los recursos en alguno de los supuestos de las fracciones a que se refiere el artículo Sexto del presente Decreto, cambien a una inversión distinta a la que originalmente eligieron, siempre que la nueva inversión también se realice en cualquiera de los supuestos señalados en el citado artículo Sexto. En este caso, para computar el periodo de dos años, se considerará tanto aquél en el que permanecieron invertidos los recursos retornados en el supuesto elegido originalmente, como el periodo que permanezcan invertidos los recursos en el nuevo instrumento o en el bien de que se trate."

De lo anterior se advierte que se cumple con el requisito de permanencia de los recursos retornados al país aún cuando el contribuyente cambie la inversión a una distinta a la originalmente realizada, siempre y cuando se trate de alguno de los supuestos enunciados en el artículo Sexto del Decreto, en cuyo caso, la temporalidad de dos años será calculada tomando el tiempo transcurrido en la inversión original, sumado al tiempo transcurrido en la nueva inversión.

Con lo señalado, se denota que es incorrecta la determinación de la autoridad al indicar que la inversión en el bien inmueble antes descrito fue realizada fuera de la temporalidad señalada en el segundo párrafo del artículo Segundo del Decreto, pues no se trata de una inversión inicial, ya que, de los documentos proporcionados por la parte actora en el procedimiento de fiscalización —mismos que serán analizados uno por uno en líneas posteriores—, se puede advertir que se trata de un cambio de aplicación.

Lo anterior se indica pues el 11 de octubre de 2017, el capital fue destinado inicialmente a la cuenta de inversión *****, de la institución financiera ***** y, como se observará de los documentos descritos a continuación, el 09 de agosto de 2018, fue retirado de dicha cuenta hacia la diversa *****, del mismo banco, para poder realizar el pago del multicitado inmueble, lo cual ocurrió los días 09, 10 y 13 de agosto de 2018, razón por la cual estamos ante la presencia de un cambio de inversión de los señalados en el tercer párrafo del artículo Segundo del Decreto y no de una inversión realizada fuera del plazo señalado en el Decreto, como ilegalmente l menciona la autoridad demandada.

Ahora bien, toda vez que la principal observación realizada por la fiscalizadora consistió en que, al existir un cambio de inversión, la demandante se encontraba obligada a presentar un nuevo Aviso de destino de ingresos retornados al país, tenemos que en las reglas 11.8.3 y 11.8.5, de la resolución miscelánea fiscal para el ejercicio 2017, se indica lo siguiente:

Resolución Miscelánea Fiscal para 2017

"11.8.3. Aviso de destino de ingresos retornados al país

Para los efectos del Decreto a que se refiere este Capítulo, los contribuyentes que opten por pagar el ISR que corresponda a los ingresos provenientes de ingresos e inversiones que retornen al país, mantenidas en el extranjero al 31 de diciembre de 2016, deberán presentar el "Aviso de destino de ingresos retornados al país" a través del buzón tributario que se ubica en el Portal del SAT, en el que informarán el monto total retornado y las inversiones realizadas en el país con esos recursos en el ejercicio de 2017.

El aviso respecto al destino de los ingresos retornados al país deberá presentarse a más tardar el 31 de diciembre de 2017.

DECRETO DOF 18/01/2017

1ra. RMRMF publicada en el DOF, 15 de mayo de 2017."

"11.8.5. Cambio de inversión de recursos retornados

Para los efectos del Artículo Segundo, tercer párrafo del Decreto a que se refiere este Capítulo, cuando los contribuyentes cambien a una inversión distinta a la que originalmente eligieron, deberán presentar el aviso a que hace referencia la regla 11.8.3. de esta Resolución dentro de los treinta días siguientes a aquel en que se realice dicho cambio.

DECRETO DOF 18/01/2017 Segundo

1ra. RMRMF publicada en el DOF, 15 de mayo de 2017."

De las reglas anteriores se puede advertir que, los contribuyentes que opten por pagar el impuesto correspondiente a ingresos que provienen del extranjero, deben presentar un "Aviso de destino de ingresos retornados al país", a través del Buzón Tributario, informando el monto total retornado así como las inversiones que se hagan con dichos recursos, asimismo, cuando se trate de un cambio de inversión de recursos retornados, el contribuyente se encuentra obligado a presentar el aviso referido en la Regla 11-8-3 de la misma Resolución, esto es, el "Aviso de destino de ingresos retornados al

país”, ello dentro de los treinta días siguientes a aquel en que se realice el cambio.

Ahora, en relación con el tema, la parte actora señaló que la exhibición de dicho requisito es meramente formal, pues con los documentos proporcionados se advierte la trazabilidad de los recursos y las inversiones que se realizaron, al respecto, es dable señalar que lo que esta Juzgadora debe conocer es la realidad de las operaciones llevadas por el actor a través de las pruebas aportadas en el procedimiento de revisión y en el recurso de revocación, pues al encontrarnos en un juicio de resolución exclusiva de fondo **se debe privilegiar el fondo sobre la forma**, por consiguiente, si la autoridad únicamente alude que la demandante omitió presentar el Aviso de destino de ingresos retornados al país, lo correspondiente es analizar las pruebas aportadas a fin de crear convicción de que, en efecto, los recursos en cantidad de \$8'000,000.00 y \$206,307.00, se destinaron a la adquisición de un bien inmueble y los gastos notariales generados por dicha compra, cumpliendo así con lo señalado en el artículo Sexto del “Decreto que otorga diversas facilidades administrativas en materia del impuesto sobre la renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México”.

Similar razonamiento fue plasmado en el criterio aislado **VIII-CASE-REF-28**, emitido por esta Sala, cuyos rubro y texto son del tenor siguiente:

“REALIDAD DEMOSTRABLE DE LOS HECHOS EN LITIGIO. ES CARGA DE LAS PARTES ACREDITAR SU EXISTENCIA EN EL JUICIO DE RESOLUCIÓN EXCLUSIVA DE FONDO, A FIN DE HACER PREVALECER LOS DERECHOS MATERIALES, POR ENCIMA DE LAS RAZONES SIMPLEMENTE FORMALES.- A las partes que acuden al juicio de resolución exclusiva de fondo imprescindiblemente les corresponde -con independencia del grado de atención por parte del particular a las diversas obligaciones formales de inscripción contable, facturación y registro- aportar elementos que permitan a la Sala Especializada conocer si se materializó el hecho imponible y desentrañar adecuadamente la dimensión efectiva de la base imponible del sujeto pasivo, tomando en cuenta que la obligación tributaria se encuentra referida, principalmente -

y de manera destacada en el caso de los impuestos-, a la realidad económico-patrimonial del contribuyente. Por ello, si bien la autoridad tiene incuestionables atribuciones para dar efectos fiscales sustantivos a aquellos casos en los que el incumplimiento de deberes formales le impida en sede administrativa la adecuada verificación del nivel de cumplimiento del causante, el sujeto pasivo también tiene la posibilidad de probar -sujeto a los requisitos y condiciones que establece la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo- la verdad material y el derecho a que se apliquen los efectos jurídicos que correspondan a esa realidad, sin que entonces deban prevalecer razones simplemente formales, frente a la pérdida de derechos materiales cuya realidad sea demostrable. En caso contrario, si el particular no se encuentra en posibilidad de acreditar con certeza -por la razón que sea, ya procesal, ya de fondo- que no se ha materializado el hecho imponible, o la dimensión exacta de la base imponible que -a su juicio- le correspondería, entonces deberá asumir las consecuencias que acarrea, ya no solo su falta de diligencia en el cumplimiento de obligaciones formales, sino, principalmente, su inatención a la carga con la que contaba, para demostrar ante esta Sala la verdad material, máxime cuando la propia Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en su artículo 58-17 le conmina a acreditar que no se produjo omisión en el pago de contribuciones, lo que igualmente debe verificar este órgano jurisdiccional."

Por lo señalado es dable concluir que, independientemente de la falta de la exhibición del Aviso de destino de ingresos retornados al país, por el cambio de inversión, al ser un requisito formal, lo procedente es analizar las pruebas presentadas por la parte actora a fin de crear certeza de que los citados montos fueron invertidos en los términos señalados en el Decreto y, para tal efecto se encontraron las siguientes:

Escritura pública ***¹⁸.** Documento de cuyo análisis se advirtió que se encuentra fechado el 08 de agosto de 2018, pasado ante la fe del Notario Público número 86, de la Ciudad de México, en el que hace constar la compraventa celebrada por el hoy actor y los CC. *****, y *****¹⁸, de un departamento marcado con el *****

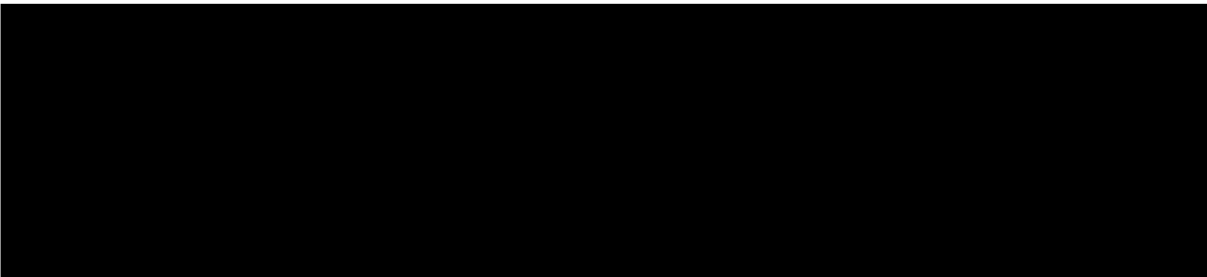
¹⁸ Fojas 240 a 257, del tomo 2, del expediente administrativo derivado de la orden GIF5300015/22.

**** ** ** ***** " " * ** ***** ***** ***** ***** " * ***** " * ** ***** ** ****
***** ***** ** ***** ***** ***** ***** ***** ***** ***** ***** **
*****.

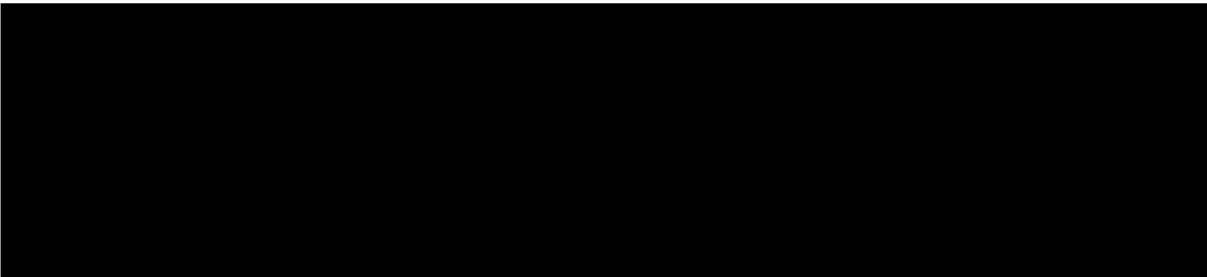
En la cláusula dos de dicho instrumento, se observa que el precio del inmueble importa la suma de \$8'000,000.00.

En la cláusula sexta, se señala que los gastos, derechos, impuestos y honorarios causados con motivo de la compraventa, serán cubiertos por la parte compradora (el C. ***** ***** *****), exceptuando el Impuesto Sobre la Renta sobre la enajenación de bienes, mismo que sería cubierto por los vendedores.

Estado de la cuenta de inversión patrimonial número ***¹⁹.** Documento que refiere a un perfil de inversión de la institución ***** , abierto a nombre del C. ***** ***** ***** , que corresponde al mes de agosto de 2018, donde se observa la salida de recursos por el monto de \$8'167,239.35, destinados, según señala la parte actora, para el pago del inmueble descrito líneas arriba, movimiento que se encuentra fechado el día 09 de agosto de 2018, en cuya descripción se aprecia el número ***** , que hace referencia a la cuenta de cheques ***** , tal como se aprecia a continuación:



(...)



Estado de la cuenta de cheques número ***²⁰.** Documento en el que se muestran los movimientos de la cuenta *****, abierta en la institución *****, a nombre del C. ***** correspondiente al mes de agosto de 2018, en el que se puede apreciar que el 09 de agosto de 2018, existió una entrada de capital por un monto de \$8'167,239.35, en cuyo concepto se puede advertir el número de cuenta del que proviene dicho capital (*****), también, el mismo día se pueden apreciar cuatro retiros, mismos que fueron detallados por la parte actora y de cuya revisión se advierte lo siguiente:

Fecha	Monto	Razón del actor	Concepto Edo. Cuneta
09-ago-2018	\$819,288.00	Pago de ISR.	"***** ** **** ***** * *** ***** *****"
10-ago-2018	\$2'699,669.44	Pago al C. ***** *****	"***** ** ***** ***** *****"
10-ago-2018	\$3'518,957.49	Pago a la C. **** *****	"***** ** ***** ***** *****"
13-ago-2018	\$962,084.97	Pago de hipoteca que pesaba sobre el inmueble.	"***** ***** ***** *****"

Lo anterior se puede apreciar con más claridad en la siguiente digitalización:

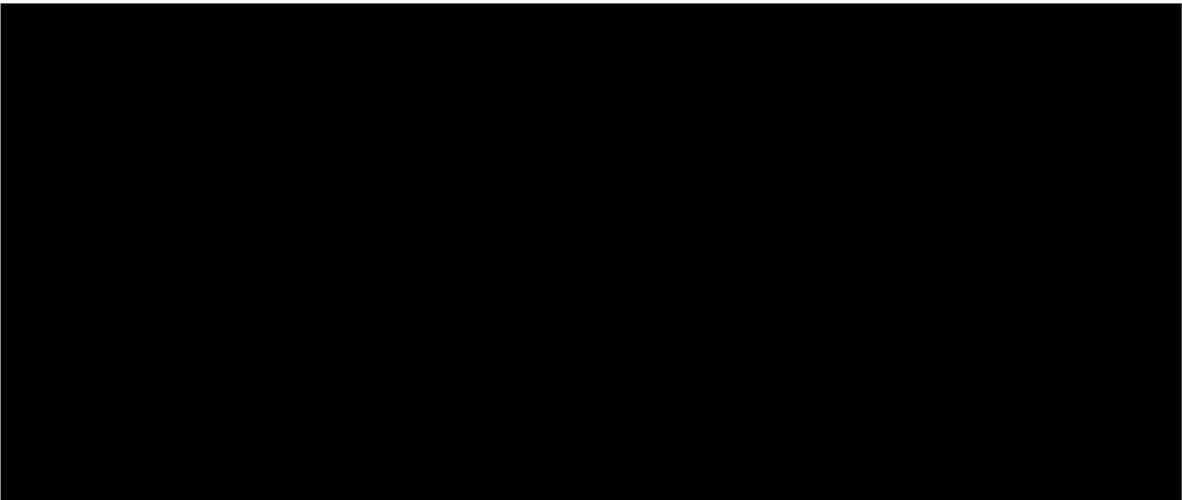
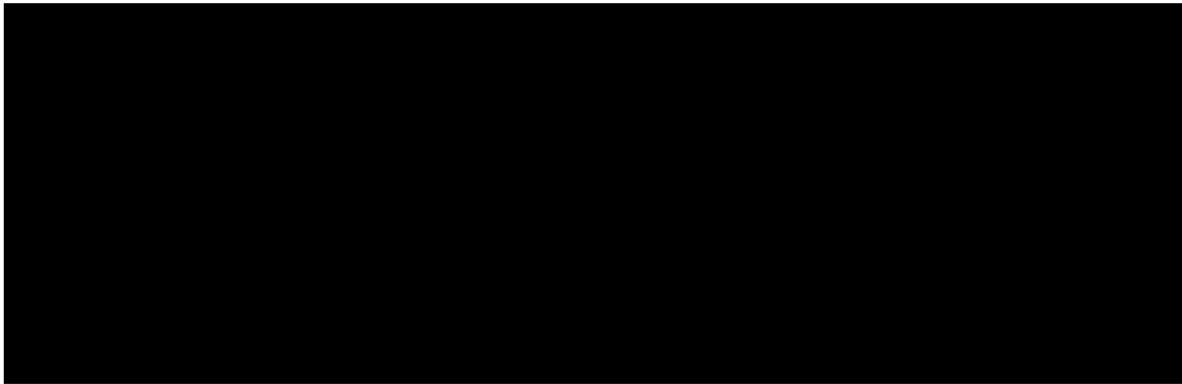


(...)

²⁰ Foja 216, del tomo 1, del expediente administrativo derivado de la orden GIF5300015/22.



Comprobante Fiscal Digital por Internet con folio ***²¹.** El referido documento ampara como emisor al C. **** ***** ***** y como receptor al actor C. ***** ***** , mismo que fue emitido el 13 de agosto de 2018, por un total de \$206,307.00, cuyo concepto plasmado es el de *"GASTOS Y HONORARIOS DE LA ESCRITURA QUE CONTIENE COMPRAVENTA"*, como se advierte de la siguiente imagen:



²¹ Foja 215, del tomo 1, del expediente administrativo derivado de la orden GIF5300015/22.

Así, del análisis concatenado de las pruebas antes enlistadas, esta Sala puede advertir que, el día 06 de octubre de 2017, la parte actora recibió depósitos en monto de \$44'018,320.00, provenientes del extranjero, mismos que fueron depositados en la cuenta *****, de la institución financiera *****, posteriormente, dichos depósitos fueron transferidos a la cuenta de inversión número *****, de la misma institución bancaria.

[illegible]

Asimismo, de los documentos se advierte que se generó un Comprobante Fiscal Digital por Internet, con motivo de un pago por gastos y honorarios relacionados con una escritura de compraventa, en cantidad total de \$206,307.00.

Con el análisis concatenado antes realizado, se puede advertir que, resultan **fundados** los argumentos vertidos por la parte actora en el tópico que se trata pues, en efecto, la parte actora acreditó que realizó un cambio de inversión de recursos que, atendiendo a la naturaleza del juicio en que se tramita la presente controversia, fue realizado cumpliendo con los requisitos señalados 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", por lo que es dable concluir que,

respecto a la inversión para la adquisición de un bien inmueble en cantidad de \$8'000,000.00, procede el beneficio del referido Decreto.

Asimismo, por lo que respecta a los gastos notariales realizados por la parte actora en cantidad de \$206,307.00, toda vez que éstos fueron generados en el proceso de la adquisición del inmueble antes mencionado, en atención a lo previsto en la regla 11.8.12, fracción III, de la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, al ser gastos destinados a la inversión señalada en el artículo Sexto, fracción II, del "Decreto que otorga diversas facilidades administrativas en materia del Impuesto Sobre la Renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México" (adquisición de terrenos y construcciones ubicados en México), también les corresponde el beneficio referido líneas arriba.

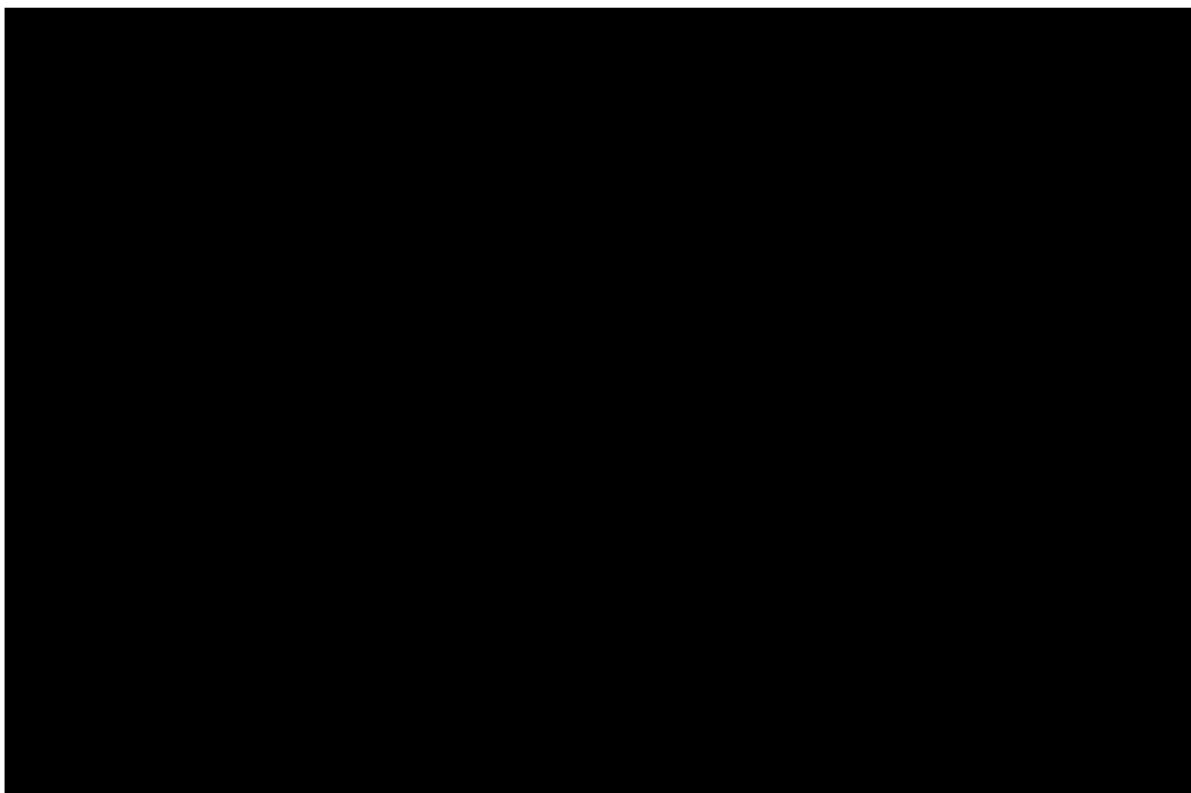
3. "Pago de Impuesto Sobre la Renta en cantidad de \$3'521,466.00, con motivo de la repatriación".

En otro punto, respecto a la cantidad de \$3'521,466.00, la parte actora asegura que los fondos repatriados ya estaban destinados para cubrir las obligaciones de pago derivadas de la aplicación del "Decreto que otorga diversas facilidades administrativas en materia del impuesto sobre la renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México", lo que constituye un uso razonable y productivo de los fondos repatriados, debiéndose permitir a su favor los beneficios señalados en dicho Decreto.

Por su parte, la fiscalizadora resolvió que el pago del impuesto generado con motivo del beneficio de la repatriación, no es aplicable para dichos beneficios, pues su fin no es el de extinguir las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente, además de que las contribuciones y aprovechamientos aludidos, debieron haber sido causados con anterioridad a la entrada en vigor del Decreto, lo que no aconteció.

Así, para acreditar su dicho, la parte actora presentó diversos documentos, mismos que se describen a continuación:

Declaración del Impuesto Sobre la Renta por ingresos de inversiones en el extranjero retornadas al país Forma Oficial-100²². De la revisión realizada al documento, presentado el 18 de octubre de 2017, con el número de operación 170000494349, esta Sala se percató que el 06 de octubre de 2017, el contribuyente *********, retornó al país la cantidad invertida en el extranjero por un monto de \$44'018,320.00, del cual fue calculado el Impuesto Sobre la Renta correspondiente a una tasa de 8%, generándose así el monto de \$3'521,466.00, como se aprecia en la siguiente imagen:

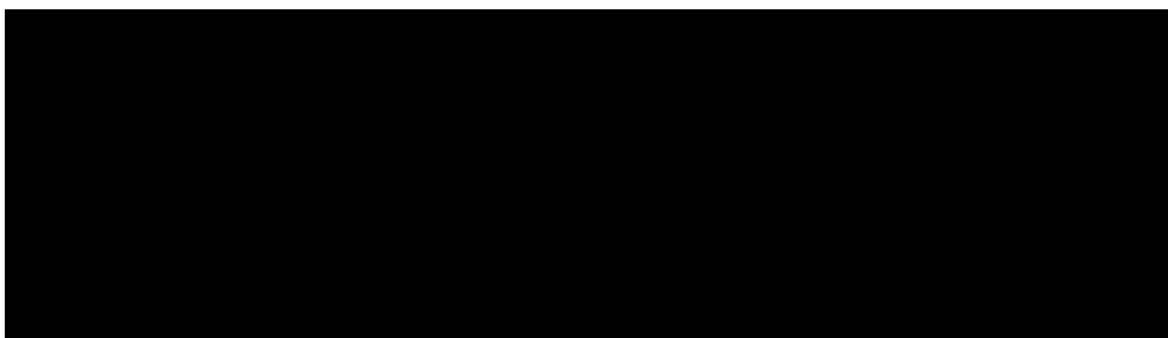


Estado de la cuenta de cheques número ***²³.** Documento en el que se muestran los movimientos de la cuenta *********, abierta en la institución *********, a nombre del C. *********, correspondiente

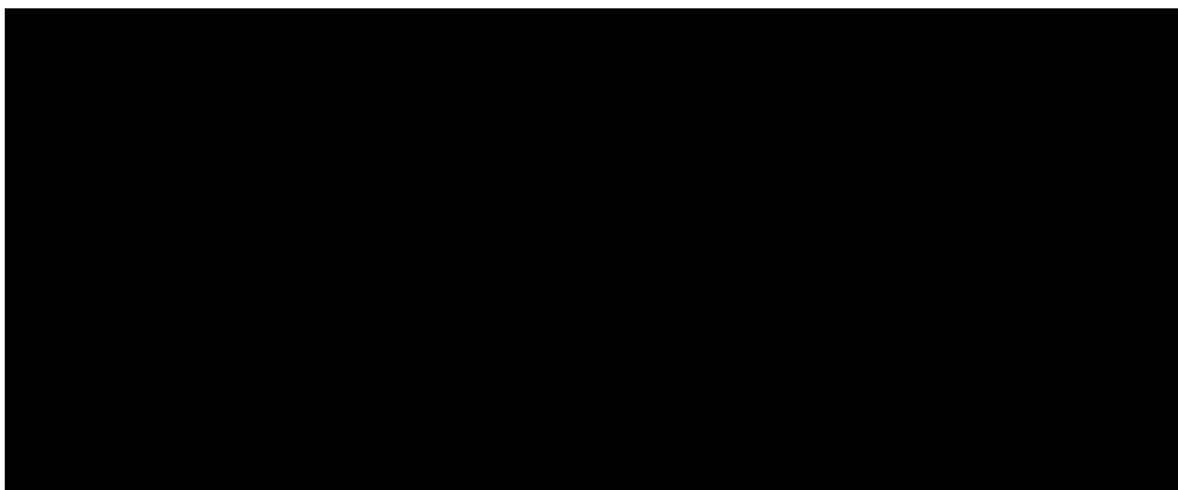
²² Fojas 38 y 39, del tomo 1, del expediente administrativo derivado de la orden GIF5300015/22.

²³ Fojas 174 y 175, del tomo 1, del expediente administrativo derivado de la orden GIF5300015/22.

al mes de octubre de 2017, en el que se puede apreciar que el 18 de octubre de 2017, se realizó un retiro por la cantidad de \$3'521,466.00, cuyo concepto plasma "TRASPASO REF 3755167133 AUT. 3006 3755167133 00230064", monto que coincide con aquel manifestado en la Declaración del Impuesto Sobre la Renta por ingresos de inversiones en el extranjero retornadas al país Forma Oficial-100, como se puede observar a continuación:



(...)



De lo anterior, se observa que el actor realizó un pago respecto del Impuesto Sobre la Renta calculado a base de 8%, en cantidad de \$3'521,466.00, derivado del monto repatriado por la parte actora en cantidad original de \$44'018,320.00, en términos del "Decreto que otorga diversas facilidades administrativas en materia del impuesto sobre la renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México".

Ahora bien, no obstante que la parte actora acredita que realizó el pago de Impuesto Sobre la Renta en cantidad de \$3'521,466.00, con motivo de la repatriación de capitales, ello no significa que le asista la razón al señalar que dicha cantidad debe ser considerada como una inversión para los fines enlistados en la fracción IV, del artículo Sexto del Decreto, ya que si bien la referida disposición señala que el capital repatriado puede ser invertido, entre

otros supuestos, con la finalidad de pagar contribuciones o aprovechamientos, ello no aplica al pago del Impuesto Sobre la Renta causado por la repatriación de capitales en términos del citado Decreto, pues dicho pago constituye una condición previa, no una inversión derivada.

Lo anterior tiene sustento pues el Decreto impone como una de las condiciones de observancia obligatoria para obtener el beneficio fiscal de la tasa del 8% de Impuesto Sobre la Renta, el pago del señalado impuesto en un plazo de quince días naturales siguientes a la fecha en que se retornen al país los recursos provenientes del extranjero, por lo que pretender que el mismo pago a que se encuentra obligado constituya, a su vez, la inversión que se exige como otro requisito en el Decreto, generaría una contradicción, violando el principio de coherencia normativa, pues una norma no puede neutralizarse a sí misma, situación que acontecería en el supuesto expuesto por la parte actora.

Entonces, si bien es cierto que el artículo Sexto del Decreto, contiene diversas fracciones que aluden al uso productivo de los capitales repatriados, como lo pueden ser la compra de bienes, terrenos, desarrollo tecnológico, entre otros, lo cierto es que la mención al “pago de contribuciones o aprovechamientos”, debe interpretarse de forma armónica, es decir, como pagos relacionados con la utilización de los recursos en una actividad económica en México.

Se puede arribar a la anterior conclusión pues, en atención a las consideraciones vertidas 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”, su finalidad es fomentar el retorno de

capitales a México con el propósito de que sean integradas al aparato productivo nacional, donde el pago de un impuesto no cumple por sí solo un fin productivo ni contribuye al desarrollo económico en los términos que el Decreto exige, sin embargo, puede tomarse como tal si se constituye el pago de un impuesto generado por la utilización de recursos en una actividad económica en el país, situación que no se actualiza en el supuesto pretendido por la parte actora.

Por lo argumentado es que esta Sala determina que el pago de Impuesto Sobre la Renta causado por la propia repatriación de capitales no puede considerarse como inversión en territorio nacional conforme al artículo Sexto del Decreto, ya que éste constituye una condición previa para acceder al beneficio, no un cumplimiento del requisito de inversión, lo que torna **infundados** los argumentos vertidos por la parte actora respecto al tema de trato.

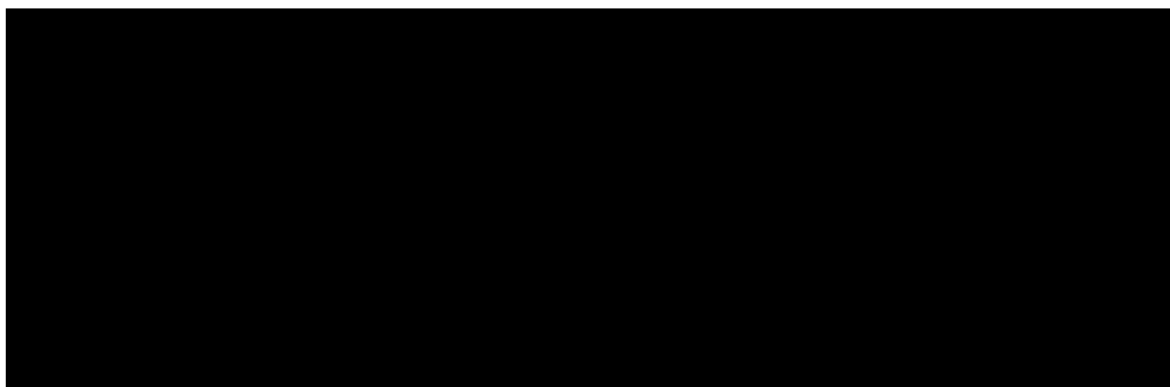
4. "Saldo de la cuenta de inversión patrimonial número ***".**

Respecto al último tema, la parte actora indica que, se acreditó que, al mes de noviembre de 2019, es decir, dos años después de la repatriación e inversión de los recursos en la cuenta de inversión patrimonial *****, abierta en la institución ***** **, a nombre del C. *****, se tenía un saldo de \$18'894,431.78, evidenciando que se cumplió con la temporalidad de dos años prevista en el Decreto.

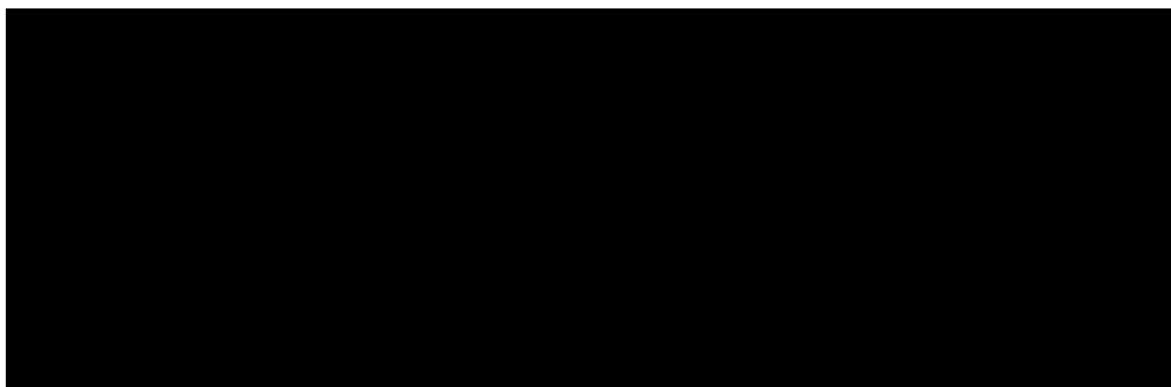
En atención a ello, la fiscalizadora resolvió que la parte actora no acreditó el cumplimiento total de los requisitos, específicamente, aquél donde se demuestre que el total del importe repatriado en cantidad de \$44'018,320.00, fue invertido en territorio nacional en un plazo de al menos dos años contados a partir de la fecha en que fueron retornados, esto es, a partir del 06 de octubre de 2017.

Así, para acreditar su dicho, la parte actora señala que exhibió los **estados de la cuenta de inversión patrimonial número *****²⁴**. Documentos que refieren a un perfil de inversión de la institución *********, abierto a nombre del C. *********, que corresponden los meses de octubre de 2017 y octubre y noviembre de 2019, mismos que se digitalizan a continuación:

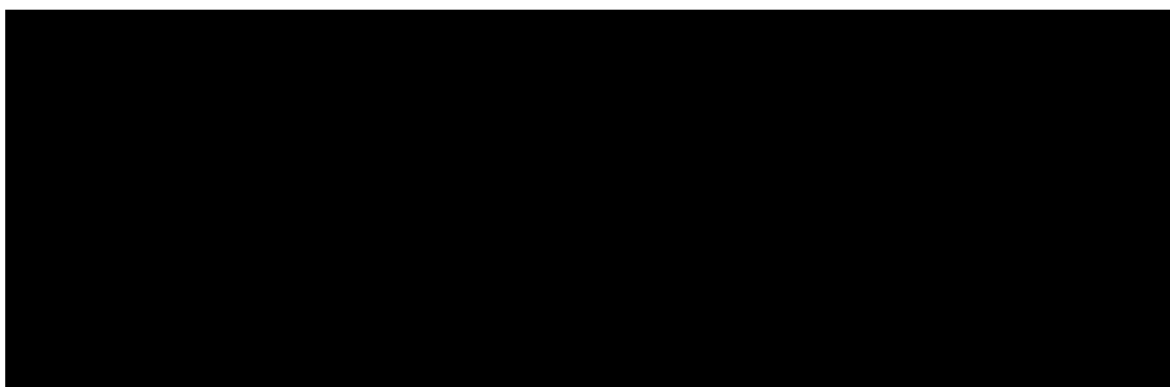
Octubre 2017



Octubre 2019



Noviembre 2019



²⁴ Fojas 192 a 195, 196 a 208 y 209 a 212, del tomo 1, del expediente administrativo derivado de la orden GIF5300015/22.

De las imágenes plasmadas se advierte que, en la cuenta de inversión patrimonial *****, abierta en la institución ***** **, *****, a nombre del C. *****, el 11 de octubre de 2017, se realizó un depósito por el monto de \$44'018,320.00, asimismo, se observa que para los meses de octubre y noviembre de 2019, la cuenta contaba con un saldo de \$18'686,605.23 y \$18'894,431.78, respectivamente.

Ahora bien, se observa que la parte actora pretende acreditar que la inversión inicial de \$44'018,320.00 (descontando los cambios de inversión realizados en diciembre de 2017 y agosto de 2018, con motivo de la contratación de un seguro de vida y la compra de un bien inmueble), se mantuvo en la cuenta de inversión patrimonial *****, por un plazo mínimo de dos años, en cumplimiento al "Decreto que otorga diversas facilidades administrativas en materia del impuesto sobre la renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México", lo que pretende comprobar a través de los estados bancarios de dicha cuenta correspondientes a octubre de 2017 y octubre y noviembre de 2019.

No obstante, con dichos documentos esta Sala no se encuentra en posibilidad de determinar que los capitales, en efecto, se mantuvieron invertidos los dos años a los que se encuentra obligado el contribuyente, pues únicamente con la exhibición de dichos estados bancarios no existe certeza de lo manifestado, razón por la cual, esta Sala se avocó a la búsqueda de los documentos que comprueben lo anterior, encontrando únicamente dos estados de cuenta adicionales, correspondientes a los periodos de diciembre de 2017 y agosto de 2018 (fechas en las que fueron retiradas diversas cantidades con motivo de la contratación de un seguro de vida y la compra de un bien inmueble), sin que se haya identificado algún otro estado de cuenta.

Con base en lo anterior, no existe certeza de que los recursos hayan estado invertidos, en el periodo obligado por el Decreto, ya que el

contribuyente no proporcionó los estados de cuenta que demuestren la permanencia de inversión en ese periodo, por lo que, si bien es cierto que el actor tenía una cuenta de inversión abierta en la institución ***** **
***** **, donde ingresó el total del monto repatriado, no menos lo es que el plazo de inversión únicamente es acreditable por los meses de octubre y diciembre de 2017, agosto de 2018 y octubre de 2019, sin que exista certeza de que los importes hayan sido o no retirados en los meses de cuyos estados bancarios no fueron exhibidos.

Así, toda vez que únicamente es comprobable la inversión por el tiempo de **cuatro meses**, debe concluirse que la parte actora no cumplió con el acreditamiento del plazo mínimo de 2 años, de conformidad con lo establecido en el artículo segundo y sexto primer párrafo, fracción I, del citado Decreto, por lo cual lo procedente es declarar **infundados** los argumentos vertidos por la parte actora respecto a la permanencia de la inversión en la cuenta bancaria número *****.

Entonces, se puede concluir que la actora **acreditó parcialmente** su pretensión, pues del total del capital en monto de \$44'018,320.00, únicamente comprueba que las cantidades de \$20'000,000.00, \$8'000,000.00 y \$206,000.00, fueron repatriadas e invertidas en el tiempo y forma señalados 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", mientras que por lo que hace al importe de \$3'521,466.00, así como el remanente que aparentemente continuaba invertido en la cuenta ***** , no se acredita que cumplan con los requisitos señalados tanto en dicho Decreto, como en las disposiciones contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2017.

SEXTO. Esta Juzgadora procede al análisis y resolución de los conceptos de impugnación identificados como **PRIMERO**, **SEGUNDO**, **SÉPTIMO** y **NOVENO** conceptos de impugnación, tópicos del primer punto de *litis*, fijado el 18 de abril de 2024, donde el actor argumenta:

Primero.

Que la resolución originalmente recurrida es ilegal pues, derivado del objeto de las facultades de comprobación desplegadas por la fiscalizadora, la autoridad se encontraba limitada a revisar la exacta aplicación y cumplimiento de los requisitos del “Decreto que otorga diversas facilidades administrativas en materia del Impuesto Sobre la Renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México”, y no así proceder con la determinación de ingresos, en términos de lo dispuesto en los artículos 1, primer párrafo, 90, primer párrafo, 141 y 142, primer párrafo, fracción XV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigentes en 2017, pues ello nunca fue señalado en el requerimiento inicial, por lo que considera que autoridad amplió sus facultades.

Asimismo, señala que en ninguna parte del citado Decreto se señaló que, en caso de que no se cumpla con las condiciones en éste señaladas, las autoridades pueden determinar ingresos acumulables en términos del Capítulo IX, Título IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y determinar un crédito fiscal, como lo hizo la hoy demandada, entonces, si lo pretendido por la autoridad era determinar un crédito por concepto de Impuesto Sobre la Renta, tenía la obligación de abrir una auditoría por todo el ejercicio 2017, para solicitar la totalidad de su contabilidad, a fin de verificar su situación fiscal del ejercicio, considerando los recursos repatriados.

Indica que dicha determinación es ilegal al ser contraria al principio de proporcionalidad, pues el artículo 152, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que las personas físicas calcularán el impuesto de

acuerdo a la mecánica de cálculo que en dicho artículo se establece, misma que debe seguirse a fin de poder determinar la base gravable a la cual se le aplicará la tarifa progresiva, por lo que resulta evidente que cualquier determinación del impuesto anual que se efectúe sin atender a la señalada mecánica deviene de ilegal.

Arguye que, contrario a lo señalado, la autoridad tomó como ingresos acumulables el total del monto repatriado por el actor, para así determinar el impuesto a su cargo, omitiendo el hecho de que contaba con los estados de cuenta bancarios y tenía la posibilidad de solicitar la información y documentación necesaria para determinar la eventual ganancia o utilidad de las inversiones mantenidas por la contribuyente en el ejercicio fiscal y determinar los ingresos acumulables y advertir la situación fiscal del actor en el ejercicio 2017.

Insiste en que lo señalado es ilegal, pues en ninguna disposición de la ley se establece un cobro sobre el principal de las cantidades que mantiene un contribuyente en sus cuentas bancarias, aunado al hecho de que, en el caso particular, no es que dichas cantidades se hubieran percibido en ese ejercicio fiscal, sino que se trataba de recursos propios que ya formaban parte del patrimonio del demandante con anterioridad al ejercicio 2017, por lo que, en todo caso, lo único que debió considerarse como ingreso acumulable eran los rendimientos o ganancias generados en el ejercicio 2017, con motivo de las inversiones.

Que así, con dicho Decreto nunca se pretendió alterar los principios fundamentales de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sino que únicamente se previó un beneficio fiscal para incentivar el retorno de recursos

sin que ello implicara una reclasificación del capital como ingreso acumulable, por lo que, en caso de no aplicarse dicho Decreto, lo procedente era atender a las disposiciones establecidas en la Ley y determinar el impuesto sobre las ganancias y rendimientos de las inversiones en el extranjero, no gravar el total del capital repatriado.

Derivado de lo anterior, apunta que, si el objeto y alcances de la revisión solamente eran para revisar el cumplimiento de las obligaciones en materia del Decreto, lo procedente hubiera sido que la autoridad ejerciera nuevamente sus facultades (excluyendo el beneficio del Decreto) y determinar la situación fiscal de la contribuyente en su totalidad, esto es, analizando las inversiones para determinar cuál era la ganancia que debió acumularse en el ejercicio fiscal revisado.

Así, indica que la demandada debió demostrar que el origen de los recursos repatriados corresponde a una actividad ilícita, conforme a lo señalado en el Decreto, sin embargo eso no ocurrió, sino que la autoridad únicamente se avocó a señalar que los ingresos de inversiones en el extranjero retornadas al país en 2017, en cantidad de \$44'018,320.00, son ingresos percibidos por el contribuyente que incrementan su patrimonio, pues son depósitos efectuados en sus cuentas bancarias en 2017, determinando que éstos son ingresos acumulables para efectos del cálculo del Impuesto Sobre la Renta.

Entonces, si el Decreto establece que los contribuyentes que no cumplan con cualquiera de los requisitos establecidos en éste o no retornen para su inversión en el país los recursos referidos, estarán sujetos a las disposiciones legales aplicables, lo procedente era aplicar la mecánica general establecida en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir, al no ubicarse en la norma especial o de excepción (el Decreto), se debió haber aplicado la mecánica general establecida en la Ley y no remitirse de manera automática

y arbitraria como lo hizo, al "Capítulo IX De los demás ingresos que obtengan las personas físicas", para gravar el principal repatriado.

Concluye señalando que las disposiciones aplicadas por la autoridad para arribar a la determinación realizada son erróneas pues no son aplicables al caso, resultando indebido que concluyera que la cantidad total repatriada en 2017, por un monto de \$44'018,320.00, son ingresos acumulables conforme al "Capítulo IX De los demás ingresos que obtengan las personas físicas", por lo que procede declarar la nulidad lisa y llana de las resoluciones impugnadas.

Segundo.

Manifiesta la parte actora que la autoridad fundó mal su actuar en el artículo 141 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pues éste señala que los ingresos del capítulo IX, serán aquellos distintos a los señalados en los diversos I a VIII del Título IV de la referida Ley, mismos que serán percibidos en el monto en que al momento de obtenerlos incrementen su patrimonio, lo cual resulta ilegal, pues los recursos ya formaban parte del patrimonio del hoy actor, con anterioridad al ejercicio 2017, lo cual se acredita con los estados de cuenta correspondientes, por lo que la determinación de la demandada es incongruente.

Señala que dichos fondos preexistían en cuentas en el extranjero, lo que se acreditó a través de la exhibición de estados de cuenta de la institución bancaria ***** , así como de la institución bancaria ***** , mismos que forman parte del expediente administrativo formado con motivo de la orden de revisión GIF5300015/22, lo que no fue objetado por su contraparte, con lo que se demuestra que la repatriación de capital fue un simple traspaso de capital

entre cuentas del contribuyente, razón por la que no pueden considerarse como ingresos generados en el ejercicio 2017.

En todo caso, apunta que la autoridad debió ejercer sus facultades de comprobación en materia del Impuesto Sobre la Renta respecto al ejercicio 2017, para determinar si con las disposiciones aplicables, existió algún ingreso, como por ejemplo, intereses, dividendos o ingresos por enajenación de bienes, derivados de dichas inversiones.

Agrega que también es erróneo que la autoridad fiscal funde su actuar en el artículo 142 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pues el supuesto señalado por la autoridad para determinar que las cantidades repatriadas son ingresos acumulables, únicamente se actualizaría en dos casos (de los cuales la autoridad nunca especificó cuál se actualizó), a saber:

1. Que se trate de ingresos en términos de la fracción III, del artículo 91 de la citada Ley, lo cual no ocurre ya que en ningún momento se efectuó el procedimiento de discrepancia fiscal previsto en dicho numeral.
2. Que se trate de ingresos determinados, inclusive de forma presuntiva por las autoridades, en los casos en que proceda conforme a las leyes fiscales, mismo que tampoco se actualiza en el caso concreto, pues la autoridad no especifica cuál es el supuesto previsto por las leyes fiscales que la facultaba para concluir que los recursos repatriados se consideran ingresos acumulables de los señalados en el capítulo IX, del Título IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Séptimo.

Reitera la parte actora que determinar que los ingresos obtenidos del extranjero son acumulables para efectos del cálculo del Impuesto Sobre la

Renta es ilegal, pues los recursos repatriados no constituyen un nuevo ingreso o un incremento en el patrimonio del contribuyente por haber pertenecido previamente a éste y haber estado anteriormente depositados en sus cuentas bancarias o de inversiones en el extranjero como parte de su patrimonio personal.

Indica que lo anterior es así, pues los fondos no fueron generados durante el ejercicio fiscal en que se repatriaron, sino que ya formaban parte del patrimonio personal del contribuyente en años anteriores, lo que se demuestra con los estados de cuenta de la institución bancaria *****
**** ** ***** , así como de la institución bancaria *****
***** , exhibidos durante la auditoría de las cuentas, con motivo de la tramitación del recurso de revocación.

Así, reitera que, en atención al "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", cuando las inversiones mantenidas en el extranjero, de las cuales deriven ciertos ingresos, constituyan conceptos por los que se debió pagar Impuesto Sobre la Renta en México, la autoridad podrá comprobarlo, de conformidad con las facultades que le confiere el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, sin embargo, si éstas ya hubieren caducado, no se puede cuestionar el pago del impuesto a cargo del contribuyente.

Concatenado con lo anterior, apunta que, contrario a lo señalado por la autoridad, no resulta aplicable el artículo 141 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pues establece que las personas físicas deben considerar como

ingresos aquellos que, al momento de obtenerlos, incrementen su patrimonio, situación que no se actualiza en el presente caso, pues los recursos repatriados no incrementaron el patrimonio del contribuyente en 2017, ya que esos fondos preexistían en cuentas en el extranjero años atrás, lo que también fue demostrado y no fue objetado por la autoridad revisora.

Manifiesta que, incluso, la autoridad debió enfocarse en analizar la naturaleza de los recursos repatriados y el correspondiente pago del impuesto sobre la utilidad generada y no así sobre el monto total del capital repatriado, ya que, al tratar los recursos como ingresos acumulables, se omitió analizar si hubo una utilidad o ganancia derivada de las inversiones y, en consecuencia, si existía base gravable para el cálculo del impuesto.

Asimismo, denota que el artículo 142, fracción XV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece condiciones bajo las cuales algunos ingresos son gravables, sin embargo dicha disposición legal tampoco resulta aplicable ya que la autoridad no explicó ni justificó porqué resultaba aplicable dicha disposición al caso concreto, esto es, se limitó a referir el artículo sin hacer un razonamiento claro que sostuviera su decisión, omitiendo tomar en cuenta que dicho artículo está destinado a gravar ingresos de naturaleza distinta a la de un traspaso de capital entre cuentas.

Entonces, indica que la resolución impugnada es ilegal pues **a)** los fundamentos que supuestamente la sostienen son incorrectos y no se demostró el incremento del patrimonio de la actora en el ejercicio 2017; **b)** no se analizó la naturaleza de los ingresos, pues éstos no se generaron en el ejercicio fiscal revisado; y **c)** se fundamenta en el artículo 142, fracción XV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin justificar cómo es que el supuesto ahí señalado es aplicable al caso, siendo que dicho artículo se actualiza únicamente cuando se trata de ingresos estimados en los términos de la fracción III, del artículo 91, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y cuando se

trata de ingresos determinados, incluso presuntivamente, en los casos en que proceda conforme a las leyes fiscales.

Noveno.

La parte actora explica que es ilegal la resolución impugnada porque la autoridad, al resolver el recurso de revocación, establece una nueva fundamentación y motivación a la establecida en la resolución recurrida, al determinar válida la determinación presunta de ingresos determinados por un importe de \$44'018,320.00, considerando aplicable lo dispuesto en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, aplicable al amparo de la jurisprudencia VII-J-1aS-76, incluida en dicha resolución impugnada.

Resalta lo anterior ya que fue precisamente en el recurso de revocación cuando manifestó que, en el caso específico, no se configuraban las hipótesis establecidas en los artículos 141 y 142, primer párrafo, fracción VX, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en 2017, por lo que resultaba procedente que, al resolver dicho recurso, la autoridad atendiera lo manifestado y fundara y motivara el porqué del actuar de la revisora, esto es, manifestara porqué consideraba que se actualizaron las hipótesis establecidas en los referidos artículos.

Sin embargo, ante la falta de actualización de los citados preceptos, al resolver el recurso, la autoridad mejoró la fundamentación y motivación introduciendo argumentos que no formaban parte del crédito fiscal, ya que señaló que los ingresos en estudio se consideran presuntos, fundamentándolo con una jurisprudencia que refiere el supuesto de determinación presuntiva de ingresos previsto en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, sin que en la auditoría ni determinación del crédito se haya utilizado dicho fundamento legal.

Agrega que, aun cuando se determine legal dicho actuar, la señalada disposición no es aplicable al caso, pues ésta faculta a la autoridad a presumir como ingresos los depósitos en cuentas bancarias del contribuyente, cuando, existiendo obligación de ello, los mismos no se encuentren registrados en su contabilidad, esto es, cuando se desplieguen las facultades de comprobación, el contribuyente no presente su contabilidad ante la autoridad.

Lo anterior es así pues, expresa, se exhibió en tiempo y forma la documentación e información solicitadas por la autoridad, presentando diversos elementos probatorios a través de los escritos de 09 de marzo de 2023 y 10 de junio de 2024, siendo éstos específicamente estados de cuenta de las instituciones ***** ***** **** ** ***** ***** y ***** ***** **
***** ****

Por su parte, la autoridad demandada sostuvo la legalidad y validez de su acto.

A consideración de esta Juzgadora, los argumentos de impugnación en estudio son **fundados**, por las siguientes consideraciones:

Cabe señalar que igual razonamiento se sustentó en el juicio 7/25-ERF-01-1, mediante sentencia dictada el 01 de julio de 2025, resuelto por unanimidad de votos por esta Sala.

En principio, hay que señalar que, la cantidad de \$44'018,320.00, repatriada por la actora el 06 de octubre de 2017, es aquella respecto de la cual la enjuiciada se encontraba posibilitada a la determinación de un crédito fiscal y en todo caso, debía determinar si a esa cantidad le corresponde la tasa del 8% para efectos del Impuesto Sobre la Renta, o bien, la aplicación de la tarifa del artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ahora bien, es de resaltar en este punto que si la hoy 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 documentación con la cual se demostrara que ya se había pagado el impuesto por dichas inversiones, o bien que las mismas constituían conceptos por los que no se debió haber pagado el Impuesto Sobre la Renta en México.

Derivado de lo anterior, resulta ilegal que la autoridad haya considerado el depósito en cantidad de \$44'018,320.00, correspondiente a inversiones mantenidas en el extranjero y retornadas al país, como ingresos acumulables conforme al capítulo IX, del Título IV "de los demás ingresos que obtengan las personas físicas" de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1º, primer párrafo, fracción I, 90, primer párrafo, 141 y 142, primer párrafo, fracción XV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Máxime que los artículos 1º, primer párrafo, fracción I, 90, primer párrafo, 141 y 142, primer párrafo, fracción XV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, son del tenor siguiente:

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

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 91. Las personas físicas podrán ser objeto del procedimiento de discrepancia fiscal cuando se compruebe que el monto de las erogaciones en un año de calendario sea superior a los ingresos declarados por el contribuyente, o bien a los que le hubiere correspondido declarar.
(...)”

III. Acreditada la discrepancia, ésta se presumirá ingreso gravado y se formulará la liquidación respectiva, considerándose como ingresos omitidos el monto de las erogaciones no aclaradas y aplicándose la tarifa prevista en el artículo 152 de esta Ley, al resultado así obtenido.
(...)”

CAPÍTULO IX

DE LOS DEMÁS INGRESOS QUE OBTENGAN LAS PERSONAS FÍSICAS

“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.

(...)"

De los preceptos apenas transcritos se desprende, que las personas físicas y morales están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta, tratándose de residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde proceda; además, están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos de cualquier tipo; asimismo, las personas físicas que obtengan ingresos, los considerarán percibidos en el monto en que al momento de obtenerlos incrementen su patrimonio, considerando ingresos los estimados en los términos de la fracción III, del artículo 91, de la Ley y los determinados, inclusive presuntivamente por las autoridades fiscales, en los casos en que proceda conforme a las leyes fiscales; asimismo, se desprende que las personas físicas podrán ser objeto del procedimiento de discrepancia fiscal cuando se compruebe que el monto de las erogaciones en un año de calendario sea superior a los ingresos declarados por el contribuyente, o bien a los que le hubiere correspondido declarar.

De lo anterior se desprende que resulta fundado lo argumentado por la actora, en razón de que en el caso que nos ocupa, la autoridad no se encontraba legalmente posibilitada para determinar un crédito con base en dichos numerales al no actualizarse los supuestos previstos en los 2 últimos citados, o por lo menos, no motivarse cuál de dichos

supuestos se actualizó y precisar las razones por las que se estimó que fue así, aunado a que en la especie a lo que se encontraba constreñida la demandada, era a determinar si conforme al Decreto de repatriación de capitales la actora realizó correctamente el pago del impuesto al 8%, o si en su caso, al no cumplir con las condiciones del citado decreto, se debería aplicar la tarifa del artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, estableciendo para ello, de manera previa, de qué tipo de ingreso se trataba, es decir, en qué capítulo del Título IV, se ubicaba el mismo.

Derivado de lo anterior, resulta ilegal que la autoridad demandada haya estimado que la cantidad de \$44'018,320.00, correspondiente a inversiones mantenidas en el extranjero y retornadas al país, debía ser considerada como ingresos acumulables conforme al capítulo IX, del Título IV "de los demás ingresos que obtengan las personas físicas" de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1º, primer párrafo, fracción I, 90, primer párrafo, 141 y 142, primer párrafo, fracción XV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Atento a lo anterior, resulta ilegal la actuación de la autoridad demandada, en virtud de que, como ya se indicó en párrafos anteriores, únicamente se encontraba en posibilidad legal de determinar si la actora cumplió con las condiciones previstas en el decreto de repatriación de capitales, y si realizó el pago del impuesto al 8%, o en su caso, al no cumplir con el citado decreto, aplicar la tarifa prevista en el artículo 152, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para lo cual primero debería establecer la naturaleza del ingreso para "ubicarlo" en alguno de los capítulos del Título IV de la citada ley, o en su caso, determinar que no le correspondía el pago del impuesto.

Ahora bien, retomando el contenido del artículo 142, primer párrafo, fracción XV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, éste prevé 2 supuestos para estimar ingresos gravados conforme al capítulo IX del Título

IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta ("De los demás ingresos que obtengan las personas físicas"), a saber:

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

Sin embargo, este precepto tampoco es aplicable al caso concreto, al no actualizarse ninguno de los 2 supuestos antes mencionados, pues en la especie, a la actora no se le siguió el procedimiento de discrepancia fiscal al que se refiere el artículo 91, fracción III, de la ley antes citada, y tampoco se realizó una determinación presuntiva de ingresos por parte de la demandada.

Por lo manifestado, en todo caso, la autoridad fiscalizadora debió de haber fundado y motivado, cuál de los 2 supuestos actualizaba la hoy actora, lo cual no efectuó, de ahí que resulte ilegal su actuación.

Misma situación que ocurre respecto a la fundamentación en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, pues éste señala que, salvo prueba en contrario, se presumirá que los depósitos en las cuentas bancarias de los contribuyentes que no correspondan a registros de su contabilidad que estén obligados a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones, sin embargo, ello no es aplicable al caso, pues como se señaló en diversas ocasiones párrafos arriba, lo que la autoridad se encontraba limitada a revisar era si se cumplía con los requisitos señalados 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 en caso de no ser así aplicar la normatividad correspondiente, esto es, aplicar la tarifa prevista en el artículo 152, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Por lo razonado es dable concluir que son **fundados** los argumentos vertidos por la parte actora en el tema que se estudia, entonces, respecto a las observaciones que la parte actora no logró desvirtuar, es improcedente que la autoridad fiscal determine que los montos correspondientes deban tener el trato de ingresos acumulables, pues lo procedente es que se les determine el impuesto correspondiente en atención a lo señalado en el multicitado artículo 152, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

SÉPTIMO. Analizados los argumentos de impugnación de la actora y los argumentos de la autoridad, con fundamento en lo dispuesto por los artículos 58-27, fracción II y 58-28, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, **se declara la nulidad de la resolución impugnada, para el efecto de que, la autoridad demandada dentro del plazo cuatro meses —como máximo— contados a partir de que quede firme la presente sentencia, emitan una nueva resolución debidamente fundada y motivada, en la que atendiendo a lo expuesto en el presente fallo:**

- **Considere que el actor probó** que el monto repatriado en cantidad de \$20'000,000.00, fue invertido en el tiempo y forma establecidos 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”, por lo cual le corresponde el beneficio otorgado por dicho Decreto.
- **Considere que el actor probó** que los montos repatriados en cantidades de \$8'000,000.00 y \$206,000.00, fueron invertidos cumpliendo con los requisitos señalados 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”, por lo cual les corresponde el beneficio otorgado por dicho Decreto.

- **Se abstenga de determinar** que la cantidad de \$15'812,320.00, misma que corresponde a inversiones por **a)** el pago del Impuesto Sobre la Renta generado por la repatriación de capitales (\$3'521,466.00); y **b)** el saldo restante en la cuenta de inversión patrimonial número *********, del capital repatriado (\$12'290,854.00), correspondientes a inversiones mantenidas en el extranjero y retornadas al país, deban ser consideradas como ingresos acumulables a los que les resulta aplicable el capítulo IX, del Título IV "de los demás ingresos que obtengan las personas físicas" de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1º, primer párrafo, fracción I, 90, primer párrafo, 141 y 142, primer párrafo, fracción XV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- **Analice y determine** la naturaleza de los ingresos obtenidos por la actora los que constituyen los capitales repatriados en cantidad total de \$15'812,320.00, declarados el 18 de octubre de 2017, y de a éstos el tratamiento fiscal que les corresponda.
- Una vez realizado lo anterior, fundando debidamente su resolución y apoyándose en las disposiciones legales que resulten aplicables y le faculten para ello, en su caso, determine el crédito fiscal que resulte procedente, llevando a cabo los ajustes respectivos en la determinación de contribuciones, actualización y accesorios.

Finalmente, atendiendo a lo antes expresado, al resultar ilegal la resolución originalmente recurrida, es procedente declarar la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada de manera destacada en este juicio, atento a que la misma se dictó apreciando en forma indebida los hechos motivantes del acto que fue materia de impugnación en el recurso administrativo, lo que actualiza la hipótesis de legalidad prevista en el artículo 58-27, fracciones II y III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Sirve de apoyo a lo anterior, por analogía y por cuanto al razonamiento sustancial se refiere, la jurisprudencia 2a./J. 240/2007, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro y contenido siguiente:

Registro digital: 170477

Instancia: Segunda Sala

Novena Época

Materias(s): Administrativa

Tesis: 2a./J. 240/2007

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVII, Enero de 2008, página 433

Tipo: Jurisprudencia

NULIDAD. LA DECRETADA POR INDEBIDA FUNDAMENTACIÓN DE LA COMPETENCIA DE LA AUTORIDAD QUE EMITE EL CRÉDITO FISCAL O UNO DE LOS ACTOS INTEGRANTES DEL PROCESO DE FISCALIZACIÓN, NO PUEDE SER PARA EFECTOS, CUANDO SE IMPUGNAN SIMULTÁNEAMENTE LA RESOLUCIÓN DETERMINANTE DEL CRÉDITO FISCAL Y LA DICTADA EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado que la indebida fundamentación de la competencia de la autoridad emisora de la resolución que determina un crédito fiscal o uno de los actos integrantes del procedimiento de fiscalización, tiene como consecuencia el que se decrete su nulidad lisa y llana, salvo cuando la resolución impugnada recaiga a una petición, instancia o recurso, en cuyo caso la nulidad será para el efecto de que se emita una nueva resolución en la que se subsane la ilegalidad incurrida. En congruencia con lo anterior, la citada excepción no se actualiza cuando en el juicio de nulidad se impugnan simultáneamente la resolución recaída a un recurso administrativo de revocación y la que determinó el crédito fiscal materia de ese recurso, pues en este caso, la indebida fundamentación de la competencia de la autoridad origina una causa de ilegalidad diversa, consistente en que la autoridad resolutora apreció equivocadamente los hechos motivantes de revisión, al no advertir que la resolución recurrida no reunía el requisito de fundamentación y motivación; motivo por el cual resulta inconcuso que se actualiza la causa de ilegalidad contenida en la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación y, en lógica consecuencia, debe decretarse la nulidad lisa y llana de la resolución del recurso de revocación, en términos de la fracción II del artículo 239, sin que esa determinación deje en estado de inseguridad jurídica al particular, pues no se justifica el reenvío para que la autoridad administrativa dicte nueva resolución en ese medio de defensa, ya que la Sala Fiscal se pronunció en relación con la legalidad del acto recurrido, como acto impugnado en forma destacada e independientemente de la resolución del recurso y, por tanto, la instancia ya fue resuelta.

Contradicción de tesis 163/2007-SS. Entre las sustentadas por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito y el

Segundo Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito. 31 de octubre de 2007. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Alma Delia Aguilar Chávez Nava.

Tesis de jurisprudencia 240/2007. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiocho de noviembre de dos mil siete.

En mérito de lo expuesto, y con fundamento en los artículos 49, 50, 58-16, 58-17, 58-26, 58-27, fracción II y 58-28, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, es de resolverse y se resuelve:

PRIMERO. La parte actora **probó parcialmente** los hechos constitutivos de su acción; en consecuencia,

SEGUNDO. Se **declara la nulidad de la resolución originalmente recurrida**, misma que ha quedado descrita en el resultando primero de este fallo y **para los efectos** precisados en el último considerando del presente fallo.

TERCERO. Se **declara la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada**, misma que ha quedado descrita en el resultando primero de este fallo.

CUARTO. NOTIFÍQUESE POR BOLETÍN JURISDICCIONAL A LAS PARTES.

Así lo resolvieron y firman los Magistrados que integran la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, ante el Licenciado **Omar Arturo Medellín Granados**, Secretario de Acuerdos que da fe.

MMDZ/lags

MAGISTRADO FRANCISCO JAVIER MARÍN SARABIA
TITULAR DE LA PRIMER PONENCIA

MAGISTRADO AXEEL MIGUEL ARANA CASTAÑOS
TITULAR DE LA SEGUNDA PONENCIA

MPML. MARÍA MAGDALENA DÍAZ ZAVALA
TITULAR DE LA TERCER PONENCIA Y PRESIDENTA
DE LA SALA.

Con fundamento en lo dispuesto por el artículo 48, segundo párrafo, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, y el acuerdo G/JGA/16/2025, dictado en sesión de fecha 20 de mayo de 2025, por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 27 de mayo de 2025, en suplencia por ausencia del Magistrado Titular de la Tercer Ponencia de esta Sala.

LIC. OMAR ARTURO MEDELLÍN GRANADOS
SECRETARIO DE ACUERDOS

“El 02 de marzo de 2026, la licenciada María Magdalena Díaz Zavala, 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 parte actora y su representante legal, así como el de otras personas físicas y morales, datos fiscales y datos financieros. Conste.”