

EXPEDIENTE: 62/22-ERF-01-3

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

AUTORIDAD DEMANDADA:
SUBADMINISTRADORA DESCONCENTRADA
JURÍDICA “2” DE LA ADMINISTRACIÓN
DESCONCENTRADA JURÍDICA DE SAN LUIS
POTOSÍ “1”, DE LA ADMINISTRACIÓN
GENERAL JURÍDICA, DEL SERVICIO DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

MAGISTRADO: GUSTAVO ARTURO
ESQUIVEL VÁZQUEZ.

SECRETARIO DE ACUERDOS:
DAVID EMMANUEL OCAMPO
MARTÍNEZ.

Ciudad de México a **doce de agosto de dos mil veinticuatro**. **V I S T O S** 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 Primer Ponencia, **AXEEL MIGUEL ARANA CASTAÑOS**, como titular de la Segunda Ponencia y Presidente de la Sala, y con fundamento en lo dispuesto en el Acuerdo número **G/JGA/22/2023**, emitido por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal en sesión ordinaria de 1º de junio de 2023, y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de junio de 2023, el Magistrado **GUSTAVO ARTURO ESQUIVEL VÁZQUEZ**, Instructor en el presente juicio y titular de la Tercera Ponencia, ante la presencia del Secretario de Acuerdos que actúa y da fe, **Lic. David Emmanuel Ocampo Martínez**, 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 Común para las Salas Regionales Metropolitanas de este Tribunal, el 23 de junio de 2022, el C. ***** , en representación legal de ***** compareció a demandar la nulidad de la resolución contenida en el oficio número 600-50-00-02-00-2022-1530, de fecha 09 de mayo de 2022, emitida por la Subadministradora Desconcentrada Jurídica "2", de la Administración Desconcentrada Jurídica de San Luis Potosí "1", de la Administración General Jurídica, del Servicio de Administración Tributaria, por medio del cual resolvió confirmar la resolución contenida en el oficio 500-50-00-01-01-2021-21135, de fecha 08 de diciembre de 2021, emitido por el Administrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal de San Luis Potosí "1", de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, del Servicio de Administración Tributaria, mediante el cual negó a la parte actora la solicitud de devolución de saldo a favor por concepto de impuesto sobre la renta, correspondiente al ejercicio fiscal 2015, en cantidad de \$18'641,478.00.

2. Mediante acuerdo de fecha 24 de junio de 2023, se admitió a trámite la demanda de nulidad, teniéndose por ofrecidas y admitidas las pruebas señaladas, asimismo se ordenó correr traslado a la autoridad demandada para que formulara su contestación a la demanda y se le requirió para que a más tardar en ese momento exhibiera los expedientes administrativos de los cuales derivaron las resoluciones impugnadas, así como el dictamen pericial del perito de su parte y señalara su propuesta de fijación de litis.

Por último, se requirió a la parte actora, para que presentara a su perito a ratificar el dictamen pericial ante la presencia del Secretario de Acuerdos correspondiente.

3. En acta de 08 de julio de 2022, se hizo constar la presencia de la perito en materia contable, designada por la parte

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

actora, quien compareció a ratificar su dictamen ante la presencia del Secretario de Acuerdos correspondiente.

4. Mediante oficio ingresado en la Oficialía de Partes Común para las Salas Regionales Metropolitanas de este Tribunal, el día 05 de septiembre de 2022, la autoridad formuló su contestación y, exhibió tanto el dictamen del perito de su parte como los expedientes administrativos, señalando además su propuesta de litis.

5. En acuerdo de 06 de octubre de 2022, se tuvo por contestada la demanda de nulidad y por ofrecidos los expedientes administrativos, mismos que se pusieron a disposición de las partes para efectos de consulta. Asimismo, se señaló como fecha el 15 de noviembre de 2022 a las 11:00 horas, para la celebración de la audiencia de fijación de litis y, se requirió a la demandada para que compareciera la perito de su parte a ratificar su dictamen ante la presencia jurisdiccional.

6. En acta de 27 de octubre de 2022, se hizo constar la presencia de la perito en materia contable, designada por la parte demandada, quien compareció a ratificar su dictamen ante la presencia del Secretario de Acuerdos correspondiente.

7. El 15 de noviembre de 2022, 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.

8. En acuerdo de 18 de septiembre de 2023, se señaló como fecha el 19 de octubre de 2023 a las 11:00 horas, para la celebración de la Audiencia Especial de Peritos.

9. El día 19 de octubre de 2023, se realizó la Audiencia Especial de Peritos, con la debida comparecencia de los peritos de las partes.

10. Por acuerdo de 24 de octubre de 2023, el Magistrado Instructor designó perito tercero en materia contable, por lo que se le requirió al especialista para que compareciera a protestar el cargo que le fue conferido.

11. En acta de 06 de noviembre de 2023, se hizo constar la comparecencia del perito tercero, concediéndosele plazo para que rindiera su dictamen.

12. Mediante escrito ingresado en la Oficialía de Partes de esta Sala, el día 27 de noviembre de 2023, el perito tercero rindió su dictamen, sin embargo, toda vez que el mismo se rindió de manera incompleta, por auto de 04 de enero de 2024 se le requirió para que lo adecuara, bajo el apercibimiento que de no hacerlo se tendría por no rendido informándose lo conducente a la Unidad de Peritos de este Tribunal y se procedería a la designación de un nuevo perito.

13. Por escrito ingresado en la Oficialía de Partes de esta Sala, el día 23 de febrero de 2024, el perito tercero pretendió adecuar su dictamen, sin embargo, al no haber atendido correctamente el requerimiento que le fue formulado, por acuerdo de 27 de febrero de 2024, se hizo efectivo el apercibimiento, tendiéndose por no rendido el dictamen y solicitándosele a la Unidad de Peritos la designación de un nuevo especialista en materia contable.

14. En oficio de 29 de febrero de 2024, la Unidad de Peritos informó la designación del nuevo especialista en materia contable,

ACTORA: * ****

por lo que, mediante proveído de 13 de marzo de 2024, se designó al nuevo perito tercero en materia contable, requiriéndosele al especialista para que compareciera a protestar el cargo que le fue conferido.

15. En acta de 05 de abril de 2024, se hizo constar la comparecencia del nuevo perito tercero, concediéndosele plazo para que rindiera su dictamen.

16. Por escrito ingresado en la Oficialía de Partes de esta Sala, el día 29 de abril de 2024, el perito tercero solicitó se le concediera una prórroga, misma que se le otorgó por acuerdo de 02 de mayo de 2024.

17. Mediante escritos ingresados en la Oficialía de Partes de esta Sala, el día 29 y 30 de mayo de 2024, el perito tercero rindió su dictamen pericial y exhibió el recibo de honorarios, por lo que, en acuerdo de 31 de mayo de 2024, se le requirió para que ratificara su dictamen ante la presencia jurisdiccional.

18. El 11 de junio de 2024, se hizo constar la presencia del perito tercero en materia contable, quien compareció a ratificar su dictamen ante la presencia del Secretario de Acuerdos correspondiente.

19. En acuerdo de 11 de junio de 2024, al no existir cuestión pendiente por desahogar, se citó a las partes para que formularan sus alegatos por escrito.

20. 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 3, fracciones III y XIII, 28, fracción III, 34 y 36, fracción XIV, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en relación con el artículo 50, fracción VI, del Reglamento Interior de este Tribunal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 17 de julio de 2020 y reformado mediante Acuerdo SS/5/2021 del Pleno General de la Sala Superior de este Tribunal y publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 04 de marzo de 2021, y los diversos 50, 58-16, 58-17 y 58-26 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

SEGUNDO.- La existencia de las resoluciones impugnadas 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 las mismas hizo la parte actora y por el reconocimiento expreso que de su existencia efectuó la autoridad 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 15 de noviembre de 2022, se celebró la Audiencia de Fijación de Litis a que se refiere el artículo 58-22 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, con la debida comparecencia de las partes.

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

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

“Como punto de partida, esta Sala resolverá, si se encuentra ajustado a derecho el que las autoridades consideren omisión de ingresos de la contribuyente, por las actividades realizadas a través del fideicomiso a partir de información financiera del fideicomiso (distinta al resultado fiscal preparado por la fiduciaria), o si como lo sostiene la actora, la única obligación de los fideicomisarios y fideicomitentes es acumular el resultado fiscal asignado por la fiduciaria conforme a su participación en el contrato, acorde a lo dispuesto por el artículo 13, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y en su caso, si la autoridad tuvo que haber revisado y determinado un incumplimiento en primer lugar a la fiduciaria en cuanto a la obligación fiscal de determinar el referido resultado fiscal.

En segundo lugar, se resolverá, si se encuentra ajustado a derecho el que las autoridades consideren la cantidad de \$4,437.88 (300 dólares americanos) como acumulables, o si la actora logra acreditar que se trata de la creación de un pasivo por concepto de fondeos para realizar el pago de comisiones bancarias.

En tercer lugar, se resolverá, si es legal que las autoridades consideren como ingresos acumulables la cantidad de \$76'302,497.00 por concepto de “ganancia por aportación al fideicomiso”, o si la actora logra demostrar que deriva de fluctuaciones cambiarias sobre las aportaciones al capital del fideicomiso y por ende no son acumulables.

En cuarto lugar, se resolverá, si es correcto que las autoridades en términos del artículo 59, fracción I del Código Fiscal de la Federación, determinen como ingresos presuntos las cantidades de \$6,852'343,536.23 y \$1,036,666,895.72, o si como lo sostiene la actora,

se realizó con base en documentación de un tercero, sin acreditar que al menos una de las operaciones fuera realizada por la actora, además inobservando el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuanto a la acumulación del resultado fiscal conforme a lo calculado por la fiduciaria.

En quinto lugar, se resolverá, si es ajustado a derecho el que las autoridades rechacen las deducciones en cantidad de \$21'427,488.00, o si como lo sostiene la actora son procedentes, al corresponder a comisiones bancarias el monto de \$4,457.00 y pérdida cambiaria en importe de \$21'423,031.00.

En sexto lugar, se resolverá si es legal que las autoridades consideren improcedente la compensación de saldos a favor de 2013 y 2014 en cantidad de \$7'872,579.00, contra el impuesto a cargo de pagos provisionales de 2015.

Por último, esta Juzgadora se pronunciará en cuanto a si la demandante logró acreditar o no, que cuenta con el derecho subjetivo a que le sean devueltas las cantidades solicitadas por \$18'641,478.00, con sus respectivos intereses."

CUARTO.- Se procede al estudio y resolución de los conceptos de impugnación **PRIMERO** y **CUARTO**, formulados por la parte actora en el escrito de demanda, tópicos 1 y 4 de la litis a dilucidar consistentes en resolver:

"...si se encuentra ajustado a derecho el que las autoridades consideren omisión de ingresos de la contribuyente, por las actividades realizadas a través del fideicomiso a partir de información financiera del fideicomiso (distinta al resultado fiscal preparado por la fiduciaria), o si como lo sostiene la actora, la única obligación de los fideicomisarios y fideicomitentes es acumular el resultado fiscal asignado por la fiduciaria conforme a su participación en el contrato, acorde a lo dispuesto por el artículo 13, de la Ley del



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

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

EXPEDIENTE: 62/22-ERF-01-3



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

Impuesto sobre la Renta, y en su caso, si la autoridad tuvo que haber revisado y determinado un incumplimiento en primer lugar a la fiduciaria en cuanto a la obligación fiscal de determinar el referido resultado fiscal."

"...si es correcto que las autoridades en términos del artículo 59, fracción I del Código Fiscal de la Federación, determinen como ingresos presuntos las cantidades de \$6,852'343,536.23 y \$1,036,666,895.72, o si como lo sostiene la actora, se realizó con base en documentación de un tercero, sin acreditar que al menos una de las operaciones fuera realizada por la actora, además inobservando el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuanto a la acumulación del resultado fiscal conforme a lo calculado por la fiduciaria."

Al respecto la actora argumenta:

PRIMERO.

Que las resoluciones son ilegales, en tanto que la autoridad fiscalizadora tomó como base la información financiera del Fideicomiso (balanzas de comprobación e informe de Auditor emitido por ********, e ingresos nominales para efectos de pagos provisionales) y realizó la determinación de supuestos ingresos acumulables, sin previamente haber determinado un incumplimiento a la fiduciaria en la determinación del resultado fiscal o del pago provisional.

Que conforme a lo dispuesto por el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es en el Fideicomiso (y no en la actora) donde la fiduciaria hace el reconocimiento fiscal de ingresos y el pago del

impuesto correspondiente, siendo que a la actora como fideicomisaria sólo se le distribuye un resultado fiscal acumulable, para lo cual su obligación se limita al reconocimiento de éste.

En ese sentido, la actora no tiene injerencia en la determinación del resultado fiscal del fideicomiso, puesto que la supuesta determinación recae única y exclusivamente en la fiduciaria.

Sin que sea óbice lo dispuesto por el último párrafo del artículo 13, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que señala: *“Los fideicomisos o, en su caso, el fideicomitente, responderán por el incumplimiento de las obligaciones que por su cuenta deba cumplir la fiduciaria.”*, toda vez que, si bien los fideicomisarios o fideicomitentes responderán por el incumplimiento de la fiduciaria, lo cierto es que para ello es presupuesto y condición que se le determine a la fiduciaria un incumplimiento de una obligación que deba cumplir por cuenta de los fideicomisarios.

Por lo tanto, los fideicomisarios/fideicomitentes tienen solo la responsabilidad de acumular el resultado fiscal que la fiduciaria les determine.

Agrega que, si las autoridades pretenden revisar información ajena al cumplimiento de la actora de sus obligaciones fiscales con base en las cuales se determina su situación fiscal, como lo es revisar a través de ésta el cumplimiento a las obligaciones de la fiduciaria conforme al contrato del fideicomiso, es claro que, se extralimitan en contravención al artículo 22-D del Código Fiscal de la Federación, al pretender resolver sobre la devolución determinando omisiones ajenas a la situación fiscal de la actora.

CUARTO.

La autoridad fundó su determinación en la fracción I, del artículo 59, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2015, sin

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

embargo, dicho precepto legal no la faculta para determinar presuntivamente ingresos registrados en la contabilidad de un tercero, como en el caso lo es el ******* ***** ** ***** ******* ni mucho menos considerar que los registros financieros, específicamente los registros en la balanza de comprobación corresponde a ingresos acumulables para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

Indica, que para poder aplicar la presunción en cuestión es necesario que exista contabilidad o documentación soporte que obre en poder del contribuyente, sin embargo, en el presente caso la autoridad no se allegó de contabilidad o documentación que obra en poder de la actora, sino de un contribuyente diverso, en términos de lo dispuesto por el artículo 63, del Código Fiscal de la Federación.

Incluso, para que opere dicha presunción, es preciso que la autoridad acredite que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos (contabilidad, documentación comprobatoria o correspondencia), fue realizada por la actora, cuestión que en ningún momento logra acreditar, toda vez que dentro de las resoluciones no motiva que se actualice dicha circunstancia.

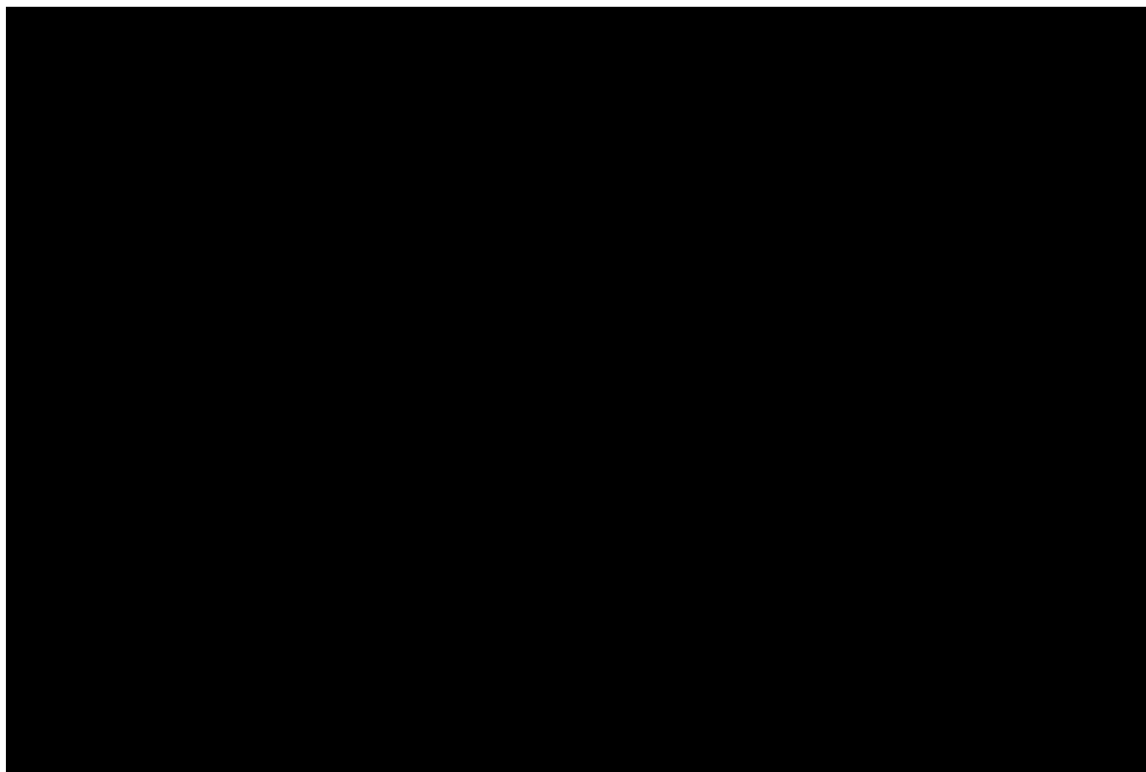
Por su parte, la autoridad sostuvo la legalidad y validez de sus actos.

A consideración de esta Juzgadora, los argumentos vertidos por la accionante resultan **fundados** por las siguientes consideraciones de hecho y de derecho:

Cabe señalar que, similar criterio se sustentó por esta Sala en el juicio de nulidad 63/22-ERF-01-2, resuelto por unanimidad de votos mediante sentencia dictada el 1º de abril de 2024.

En primer lugar, en la resolución contenida en el oficio 500-50-00-01-01-2021-21135, de fecha 08 de diciembre de 2021, emitida por el Administrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal de San Luis Potosí "1", de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, del Servicio de Administración Tributaria, entre otros motivos, se negó de forma total a la parte actora la solicitud de devolución de saldo a favor por concepto de Impuesto Sobre la Renta, correspondiente al ejercicio fiscal 2015, en cantidad de \$18'641,478.00, por lo siguiente:

- **Que se conocieron ingresos acumulables presuntos** por el resultado fiscal del contrato de fideicomiso irrevocable para la realización de actividades empresariales, según escritura pública número ***** de fecha ** ** ***** ** **, **en \$7,889'010,431.94**, mismos que se integran de la siguiente manera:



1

¹ A partir de páginas 78 a 102 de la resolución por la cual se negó la solicitud de devolución de saldo a favor por concepto de Impuesto Sobre la Renta, visible a folios 176 reverso a 188 reverso de autos.

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

• Los ingresos presuntos fueron registrados en la balanza de comprobación al 31 de diciembre de 2015 por el ****
***** ** ***** ** ** y manifestados por el mismo banco en el pago provisional del Impuesto Sobre la Renta al mes de diciembre de 2015, con fecha de presentación 18 de enero de 2016.

• Por ello, de conformidad con el artículo 63, párrafos primero y último², del Código Fiscal de la Federación vigente, se presume que el fiduciario (**** ***** ** ***** ****) por el ejercicio fiscal revisado obtuvo ingresos en cantidad de \$13,843'118,255.00, registrados en la contabilidad de dicha fiduciaria.

• A dichos ingresos de **\$13,843'118,255.00** se les aplicó el **49.5%**, toda vez que la contribuyente **** ***** ***** ** **
** ***** forma parte del contrato de fideicomiso irrevocable para la realización de actividades empresariales, según escritura ***** de fecha ** * ***** ** **, celebrado entre los fideicomitentes *****
***** ahora denominada *****
***** ***** ***** ***** ***** y *****
***** y como fiduciario, *****³

² “**Artículo 63.** Los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código o en las leyes fiscales, o bien que consten en los expedientes, documentos o bases de datos que lleven, tengan acceso o en su poder las autoridades fiscales, así como aquéllos proporcionados por otras autoridades, podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales.

[...]

Las autoridades fiscales presumirán como cierta la información contenida en los comprobantes fiscales digitales por Internet y en las bases de datos que lleven o tengan en su poder o a las que tengan acceso.”

³ En el legajo 1/1 DC062000018093 a folios 51 a 87 se puede ver la escritura ***** de fecha
** * ***** ** **.

- En el anexo A, de dicho contrato se estipularon las reglas para la asignación de las pérdidas y ganancias, estableciendo que la contribuyente ***** ****, contará con una participación de resultados del 49.5%, obteniéndose así ingresos acumulables presuntos de la actora por participación de dicho contrato, en cantidad de **\$6,852'343,536.23**, por los cuales debe pagar contribuciones de conformidad con el artículo **59, primer párrafo, fracción I⁴, del Código Fiscal de la Federación** vigente en 2015, en relacion con el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- Con relación al argumento de la contribuyente, donde indica que la autoridad únicamente consideró los ingresos contables registrados en la balanza, desestimando los egresos de forma indebida del ******* ****, aún y cuando se proporcionó una muestra razonable de las erogaciones realizadas, se determinó que al solo haber aportado un importe que representa el 6.28% y no el 100% en el transcurso de la visita, no se acreditó el concepto de egresos contables de \$14,139'811,213.00.

- De los sistemas institucionales con que cuenta el Servicio de Administración Tributaria, se advierte que el ******* **** no presentó la declaración anual por el ejercicio fiscal de 2015 normal, ni complementaria por dictamen, razón por la cual, tampoco se cuenta con la plena certeza de qué porcentaje representa lo manifestado y proporcionado por la contribuyente actora ***** **** en su escrito libre de 22 de noviembre de 2021.

⁴ **“Artículo 59.** Para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, así como de la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:

I. Que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente, corresponde a operaciones celebradas por él, aún cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona, siempre que se logre demostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente.”

ACTORA: * ****

- Al no haberse desvirtuado las irregularidades, respecto de los ingresos presuntos registrados en la balanza de comprobación al 31 de diciembre de diciembre de 2015 por el *****
***** ** ***** **, en cantidad de **\$13,843'118,255.00**, al cual se le aplicó el 49.5%, obteniéndose así, **ingresos acumulables presuntos** por participación del contrato de fideicomiso irrevocable para la realización de actividades empresariales, en cantidad de **\$6,852'343,536.23**, por los cuales la actora debe pagar contribuciones de conformidad con el artículo **59, primer párrafo, fracción I, del Código Fiscal de la Federación** vigente en 2015, en relación con el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- **Los ingresos presuntos por concepto de ingresos nominales fueron manifestados por el ***** ** ***** ** ***** en pago provisional del Impuesto Sobre la Renta al mes de diciembre de 2015, con fecha de presentación 18 de enero de 2016, con número de operación ***** en cantidad de \$2,094'276,557.00.**

- Con relación al argumento de la contribuyente, donde indica que la autoridad al momento de considerar presuntivamente los ingresos cometió un error, toda vez que el importe de los \$2,094'276.557.00 ya se encontraba incluido dentro de los \$13,843'118,255.00, solo se proporcionaron papeles de trabajo sin exhibirse documentación soporte alguna que lo demuestre, aunado a que, la suma de ingresos por ventas que constan en la balanza de comprobación en cantidad de \$2,035'561,030.24 no corresponden con el monto observado por concepto de ingresos presuntos por concepto de ingresos nominales manifestados por el banco.

- Así la fiscalizadora determinó que, **la hoy accionante obtuvo ingresos presuntos por concepto de ingresos nominales manifestados por el ***** con fecha de presentación 18 de enero de 2016 en cantidad de \$1,036'666,895.72,** por los cuales debe pagar contribuciones de conformidad con el artículo **59, primer párrafo, fracción I, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2015**, en relación con el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En ese sentido, esta Sala advierte que, se determinan ingresos presuntos, derivados de la participación de la hoy actora, *** ***** en el contrato de fideicomiso irrevocable para la realización de actividades empresariales, en su carácter de fideicomitente y fideicomisario, en donde el ***** ** ***** es la fiduciaria, por lo cual, antes de resolver los puntos materia de la litis resulta necesario hacer algunas precisiones relevantes de la institución del fideicomiso.

Los antecedentes del fideicomiso en México los encontramos en la figura del “*trust*” del derecho anglosajón, que era un acuerdo de voluntades mediante el cual se transmitía la propiedad de un bien (nombrado *trust property*) a un tercero llamado *trustee* (fiduciario), para que lo administrara a favor de un beneficiario (denominado *cestui que trust*). Negocio que se funda en la fiducia -la confianza, la buena fe- entre quienes lo celebraban, debido a que el tercero puede disponer libremente de los bienes para cumplir el fin específico del acuerdo.⁵

Dicho instrumento jurídico fue adoptado parcialmente por el legislador mexicano, específicamente en el ámbito del derecho privado, al tratarse de un derecho de propiedad basado en la confianza, que en principio nace como una cuestión civil, principalmente en temas hereditarios, para disponer de sus bienes una

⁵ Castellano G. Trevijano José (1957). “El Fideicomiso en el derecho mexicano. Su naturaleza Jurídica”. Revista de Derecho notarial mexicano, México, Asociación Nacional del Notariado Mexicano, número 3, página 35, visible en: <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/dernotmx/cont/3/cnt/cnt3.pdf>

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

persona determina que a fin de evitar conflictos entre sus hereditarios, los encomienda a una institución bancaria para su administración y posterior reparto equitativo de las ganancias a los beneficiarios de la sucesión.

Ha sido ampliamente discutida la naturaleza jurídica del fideicomiso, se ha afirmado que se trata de un mandato, bajo la idea de una comisión o encargo, porque el fideicomitente transmite la titularidad de un bien y solamente establece unilateralmente reglas específicas a la fiduciaria, quien no interviene en su constitución, esto es, propiamente no hay un acuerdo de voluntades con ésta. Por otro lado, hay quienes se inclinan con la idea de que se trata de un contrato, pero fundamentalmente se trata de una operación de crédito, de carácter mercantil y financiero.

Es así, al estar previsto en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, específicamente en los artículos 381 al 407, cuya normatividad vigente al 26 de marzo de 1999, en que se celebró el contrato de fideicomiso que nos ocupa, establecen en lo que interesa lo siguiente:

LEY GENERAL DE TÍTULOS Y OPERACIONES DE CRÉDITO

N. DE E. SE RECORRE EN SU ORDEN EL PRESENTE CAPITULO, Y LOS ARTICULOS 346 A 359 PASAN A SER LOS ARTICULOS 381 A 394.
(REFORMADO Y REUBICADO, D.O.F. 23 DE MAYO DE 2000)

CAPITULO V

ARTÍCULO 381.- En virtud del fideicomiso, el fideicomitente transmite a una institución fiduciaria la propiedad o la titularidad de uno o más bienes o derechos, según sea el caso, para ser destinados a fines lícitos y determinados, encomendando la realización de dichos fines a la propia institución fiduciaria.

ARTÍCULO 382.- Pueden ser fideicomisarios las personas que tengan la capacidad necesaria para recibir el provecho que el fideicomiso implica.

El fideicomisario podrá ser designado por el fideicomitente en el acto constitutivo del fideicomiso o en un acto posterior.

El fideicomiso será válido, aunque se constituya sin señalar fideicomisario, siempre que su fin sea lícito y determinado, y conste la aceptación del encargo por parte del fiduciario.

Es nulo el fideicomiso que se constituye a favor del fiduciario, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente, y en las demás disposiciones legales aplicables.

La institución fiduciaria podrá ser fideicomisaria en los fideicomisos que tengan por fin servir como instrumentos de pago de obligaciones incumplidas, en el caso de créditos otorgados por la propia institución para la realización de actividades empresariales. En este supuesto, las partes deberán convenir los términos y condiciones para dirimir posibles conflictos de intereses.

ARTÍCULO 384.- Sólo pueden ser fideicomitentes las personas con capacidad para transmitir la propiedad o la titularidad de los bienes o derechos objeto del fideicomiso, según sea el caso, así como las autoridades judiciales o administrativas competentes para ello.

ARTÍCULO 385.- Sólo pueden ser instituciones fiduciarias las expresamente autorizadas para ello conforme a la ley.

En el fideicomiso podrán intervenir varias instituciones fiduciarias para que conjunta o sucesivamente desempeñen el cargo de fiduciario, estableciendo el orden y las condiciones en que hayan de substituirse.

Salvo lo que se prevea en el fideicomiso, cuando por renuncia o remoción la institución fiduciaria concluya el desempeño de su cargo, deberá designarse a otra institución fiduciaria que la substituya. Si no fuere posible esta substitución, el fideicomiso se dará por extinguido.

ARTÍCULO 386.- Pueden ser objeto de fideicomiso toda clase de bienes y derechos, salvo aquellos que, conforme a la ley, sean estrictamente personales de su titular.

Los bienes que se den en fideicomiso se considerarán afectos al fin a que se destinan y, en consecuencia, sólo podrán ejercitarse respecto a ellos los derechos y acciones que al mencionado fin se refieran, salvo los que expresamente se reserve el fideicomitente, los que para él deriven del fideicomiso mismo o los adquiridos legalmente respecto de tales bienes, con anterioridad a la constitución del fideicomiso, por el fideicomisario o por terceros. La institución fiduciaria deberá registrar contablemente dichos bienes o derechos y mantenerlos en forma separada de sus activos de libre disponibilidad.

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

El fideicomiso constituido en fraude de terceros, podrá en todo tiempo ser atacado de nulidad por los interesados.

ARTICULO 391.- La institución fiduciaria tendrá todos los derechos y acciones que se requieran para el cumplimiento del fideicomiso, salvo las normas o limitaciones que se establezcan al efecto, al constituirse el mismo; estará obligada a cumplir dicho fideicomiso conforme al acto constitutivo; no podrá excusarse o renunciar su encargo sino por causas graves a juicio de un Juez de Primera Instancia del lugar de su domicilio, y deberá obrar siempre como buen padre de familia, siendo responsable de las pérdidas o menoscabos que los bienes sufran por su culpa.

ARTÍCULO 392 bis.- En el supuesto de que a la institución fiduciaria no se le haya cubierto la contraprestación debida, en los términos establecidos en el contrato respectivo, por un periodo igual o superior a tres años, la institución fiduciaria podrá dar por terminado, sin responsabilidad, el fideicomiso (...)

De los preceptos transcritos se obtiene lo siguiente:

▪ Que el **fideicomiso** es un instrumento mercantil por virtud del cual el fideicomitente transfiere a una institución fiduciaria la propiedad o la titularidad (no el dominio) de uno o más bienes o derechos, según sea el caso, para ser destinados a fines lícitos y determinados, encomendando la realización de dichos fines a la propia institución fiduciaria y cuyo provecho recibirá el fideicomisario.

Las partes del contrato son:

- **Fideicomitente:** persona con capacidad para transmitir la propiedad o titularidad de los bienes o derechos afectos al fideicomiso, esto es, quien destina ciertos bienes a un fin lícito determinado encomendando la realización de ese fin a una institución fiduciaria.

- **Fiduciaria:** sólo podrán ser fiduciarias las instituciones financieras, es decir, aquellas que forman parte del sistema

financiero. Es a la que se le transmiten los bienes para que realice, bajo las instrucciones de fideicomitente, las acciones necesarias para llevar a cabo el fin del fideicomiso. Debe estar autorizada por la ley.

- **Fideicomisario:** Persona con capacidad para recibir el provecho del fideicomiso. Puede ser el fideicomitente e incluso la institución fiduciaria –esta última únicamente en los términos que ahí mismo prevé-.

▪ Además, se aprecia, que el fideicomiso puede tener por objeto toda clase de bienes y derechos, salvo los que sean personales del titular, los cuales se consideran afectos al fin del fideicomiso.

▪ Así como, que la institución fiduciaria deberá registrar dichos bienes y mantenerlos en forma separada de sus activos de libre disponibilidad; y que tendrá todos los derechos y acciones que se requieran para el cumplimiento del objeto del contrato del fideicomiso, salvo las normas o limitaciones que se requieran para tal efecto; que estará obligada a cumplir dicho fideicomiso conforme al acto constitutivo; además que no podrá excusarse o renunciar su encargo sino por causas graves a juicio de un Juez de Primera Instancia del lugar de su domicilio, y deberá obrar siempre como buen padre de familia, siendo responsable de las pérdidas o menoscabos que los bienes sufran por su culpa.

Pues bien, de lo narrado previamente se advierte, que el fideicomiso es un instrumento jurídico por medio del cual el fideicomitente transfiere a una institución fiduciaria la titularidad –no el dominio- de una parte, de sus bienes o derechos para el cumplimiento de un fin determinado, cuyo provecho recibirá el fideicomisario.

Que los bienes dados en fideicomiso integran un patrimonio autónomo, distinto del de las personas que intervienen en su creación (fideicomitente, fiduciario y/o fideicomisario), pues al estar destinados los bienes a un fin determinado, quedan fuera de los derechos que en lo individual hubiesen tenido las partes que intervienen en su creación, tan es así, que la propia fiduciaria debe

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

registrar contablemente y mantener en forma separada de sus activos, los bienes y derechos fideicomitidos, de conformidad con el artículo 386 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.

Sin embargo, dicha fiduciaria no tiene la propiedad absoluta de los bienes o derechos afectos al fideicomiso, ya que tiene la particularidad de que sólo puede llevar a cabo los fines del fideicomiso bajo las instrucciones del fideicomitente, pues al tratarse de un contrato mercantil, el fideicomiso carece de personalidad jurídica por lo que desempeña sus actividades a través de la institución fiduciaria; de ahí que, la titularidad fiduciaria solamente puede desarrollarse dentro de los límites fijados en el contrato de fideicomiso, ordenadas por el fideicomitente a través de éste, por lo que en términos prácticos, la fiduciaria es la administradora de los bienes del fideicomiso.

En suma, de lo relatado se puede puntualizar que, **el fideicomiso no constituye una persona moral, ni tampoco una sociedad**; no tiene personalidad jurídica; se transmite la titularidad del bien, no el dominio, por lo que la fiduciaria sólo lo puede usar para el fin que se creó; resulta ser una figura flexible en la medida en que todo lo que se encuentre dentro de lo lícito se puede encomendar a un fideicomiso.

Ahora, dependiendo para la actividad que se instituya, el fideicomiso podrá ser de naturaleza comercial o empresarial. Cuando hay especulación comercial de por medio, estaremos frente a un acto de comercio, por lo que se tratará de un **fideicomiso comercial**, cuando reúna las características del artículo 75 del Código de Comercio, a saber:

CÓDIGO DE COMERCIO

“Artículo 75. La ley reputa actos de comercio:

I. Todas las adquisiciones, enajenaciones y alquileres verificados con propósito de especulación comercial, de mantenimientos, artículos, muebles o mercaderías, sea en estado natural, sea después de trabajados o labrados;

II. Las compras y ventas de bienes inmuebles, cuando se hagan con dicho propósito de especulación comercial;

III. Las compras y ventas de porciones, acciones y obligaciones de las sociedades mercantiles;

IV. Los contratos relativos a obligaciones del Estado u otros títulos de crédito corrientes en el comercio;

V. Las empresas de abastecimientos y suministros;

VI. Las empresas de construcciones, y trabajos públicos y privados;

VII. Las empresas de fábricas y manufacturas;

VIII. Las empresas de transportes de personas o cosas, por tierra o por agua; y las empresas de turismo;

IX. Las librerías, y las empresas editoriales y tipográficas;

X. Las empresas de comisiones, de agencias, de oficinas de negocios comerciales, casas de empeño y establecimientos de ventas en pública almoneda;

XI. Las empresas de espectáculos públicos;

XII. Las operaciones de comisión mercantil;

XIII. Las operaciones de mediación en negocios mercantiles;

XIV. Las operaciones de Bancos;

XV. Todos los contratos relativos al comercio marítimo y a la navegación interior y exterior;

XVI. Los contratos de seguros de toda especie;

XVII. Los depósitos por causa de comercio;

XVIII. Los depósitos en los almacenes generales y todas las operaciones hechas sobre los certificados de depósito y bonos de prenda librados por los mismos;

XIX. Los cheques, letras de cambio o remesas de dinero de una plaza a otra, entre toda clase de personas;

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

XX. Los vales u otros títulos a la orden a al portador, y las obligaciones de los comerciantes, a no ser que se pruebe que se derivan de una causa extraña al comercio;

XXI. Las obligaciones entre comerciantes y banqueros, si no son de naturaleza esencialmente civil;

XXII. Los contratos y obligaciones de los empleados de los comerciantes en lo que concierne al comercio del negociante que los tiene a su servicio;

XXIII. La enajenación que el propietario a él cultivador haga de los productos de su finca o de su cultivo;

XXIV. Las operaciones contenidas en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito;

XXV. Cualesquiera otros actos de naturaleza análoga a los expresados en este código.

En caso de duda, la naturaleza comercial del acto será fijada por arbitrio judicial".

Se tratará de **fideicomiso empresarial**, cuando se realizan las actividades a que hace referencia el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Artículo 16.- Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

I. Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.

II. Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

III. Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

IV. Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

V. Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuacultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

VI. Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración (sic), fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales.

Es conveniente señalar que cuando a través del fideicomiso se ejercen actividades empresariales, se instituye a través del **Comité Técnico**, regulado en el artículo 80 de la Ley de Instituciones de Crédito, de la forma siguiente:

LEY DE INSTITUCIONES DE CRÉDITO

“Artículo 80.- En las operaciones a que se refiere la fracción XV del artículo 46 de esta Ley, las instituciones desempeñarán su cometido y ejercerán sus facultades por medio de sus delegados fiduciarios.

La institución responderá civilmente por los daños y perjuicios que se causen por la falta de cumplimiento en las condiciones o términos señalados en el fideicomiso, mandato o comisión, o la ley.

En el acto constitutivo del fideicomiso o en sus reformas, se podrá prever la formación de un comité técnico, dar las reglas para su funcionamiento y fijar sus facultades. Cuando la institución de crédito obre ajustándose a los dictámenes o acuerdos de este comité, estará libre de toda responsabilidad”.

De lo anterior se sigue que el Comité Técnico es designado por el fideicomitente, conforme a las reglas precisas que en el propio

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

instrumento de fideicomiso se prevén referente a su integración, facultades, funcionamiento, manera de sesionar, si se trata de un órgano colegiado, impar o único, a través del cual se busca resolver las múltiples circunstancias que se presenten en la vida del fideicomiso, conforme a las reglas que precisó el fideicomitente a través de su clausulado o en algunos casos conforme a sus reglas de operación; de lo que se colige válidamente que, se trata de un consejo de administración u órgano ejecutor.

Ahora bien, el desempeño de esas actividades dan lugar a diversas obligaciones en materia fiscal, tales como la inscripción del contrato de fideicomiso en el Registro Federal de Contribuyentes, con lo que a su vez nacen diversas obligaciones formales, como lo son presentar declaraciones fiscales, retener pagos, tener un domicilio fiscal; no obstante, debe puntualizarse que el fideicomiso no es el contribuyente, sino un contrato, un acto, un instrumento jurídico, por lo que tales obligaciones aun cuando se llevan a cabo a través de la fiduciaria, esto es, la institución bancaria, quien tampoco es la contribuyente; sino que será en la mayoría de los casos el fideicomisario, porque es quien recibe el beneficio ello es por cuenta del fideicomiso.⁶

Lo anterior, porque la propiedad que se transmite implica que **la fiduciaria es titular de los bienes afectos al fideicomiso**, por lo que ésta desempeña las acciones para su consecución; sin embargo, esa propiedad no es absoluta, sino que esas acciones se llevan a cabo por instrucciones del fideicomitente –dadas en el correspondiente contrato – y en beneficio del fideicomisario.

⁶ Artículos 27, 28, 29, 29-A, 32 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2015.

Ahora bien, el tratamiento fiscal que se da al fideicomiso se encuentra previsto en el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que dispone lo siguiente:

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Artículo 13. Cuando se realicen actividades empresariales a través de un fideicomiso, **la fiduciaria determinará en los términos del Título II de esta Ley, el resultado o la pérdida fiscal de dichas actividades en cada ejercicio y cumplirá por cuenta del conjunto de los fideicomisarios las obligaciones señaladas en esta Ley, incluso la de efectuar pagos provisionales.**

La fiduciaria deberá expedir a los fideicomisarios o fideicomitentes, en su caso, comprobante fiscal en que consten los ingresos y retenciones derivados de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso de que se trate.

Los fideicomisarios acumularán a sus demás ingresos del ejercicio, la parte del resultado fiscal de dicho ejercicio derivada de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso que les corresponda, de acuerdo con lo estipulado en el contrato de fideicomiso y acreditarán en esa proporción el monto de los pagos provisionales efectuados por el fiduciario. La pérdida fiscal derivada de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso sólo podrá ser disminuida de las utilidades fiscales de ejercicios posteriores derivadas de las actividades realizadas a través de ese mismo fideicomiso en los términos del Capítulo V del Título II de esta Ley.

Cuando haya pérdidas fiscales pendientes de disminuir al extinguirse el fideicomiso, el saldo actualizado de dichas pérdidas se distribuirá entre los fideicomisarios en la proporción que les corresponda conforme a lo pactado en el contrato de fideicomiso y podrán deducirlo en el ejercicio en que se extinga el fideicomiso hasta por el monto actualizado de sus aportaciones al fideicomiso que no recupere cada uno de los fideicomisarios en lo individual.

Para los efectos del párrafo anterior, la fiduciaria deberá llevar una cuenta de capital de aportación por cada uno de los fideicomisarios, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 78 de esta Ley, en la que se registrarán las aportaciones en efectivo y en bienes que haga al fideicomiso cada uno de ellos.

Las entregas de efectivo o bienes provenientes del fideicomiso que la fiduciaria haga a los fideicomisarios se considerarán reembolsos de capital aportado hasta que se recupere dicho capital y disminuirán el saldo de cada una de las cuentas individuales de capital de aportación que lleve la fiduciaria por cada uno de los fideicomisarios hasta que se agote el saldo de cada una de dichas cuentas.



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

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

EXPEDIENTE: 62/22-ERF-01-3



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

Para los efectos de determinar la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio derivada de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso, dentro de las deducciones se incluirá la que corresponda a los bienes aportados al fideicomiso por el fideicomitente cuando sea a su vez fideicomisario y no reciba contraprestación alguna en efectivo u otros bienes por ellos, considerando como costo de adquisición de los mismos el monto original de la inversión actualizado aún no deducido o el costo promedio por acción, según el bien de que se trate, que tenga el fideicomitente al momento de su aportación al fideicomiso y ese mismo costo de adquisición deberá registrarse en la contabilidad del fideicomiso y en la cuenta de capital de aportación de quien corresponda. El fideicomitente que aporte los bienes a que se refiere este párrafo no podrá efectuar la deducción de dichos bienes en la determinación de sus utilidades o pérdidas fiscales derivadas de sus demás actividades.

Cuando los bienes aportados al fideicomiso a los que se refiere el párrafo anterior se regresen a los fideicomitentes que los aportaron, los mismos se considerarán reintegrados al valor fiscal que tengan en la contabilidad del fideicomiso al momento en que sean regresados y en ese mismo valor se considerarán readquiridos por las personas que los aportaron.

Los pagos provisionales del impuesto sobre la renta correspondientes a las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso se calcularán de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 14 de esta Ley. En el primer año de calendario de operaciones del fideicomiso o cuando no resulte coeficiente de utilidad conforme a lo anterior, se considerará como coeficiente de utilidad para los efectos de los pagos provisionales, el que corresponda en los términos del artículo 58 del Código Fiscal de la Federación, a la actividad preponderante que se realice mediante el fideicomiso. Para tales efectos, la fiduciaria presentará una declaración por sus propias actividades y otra por cada uno de los fideicomisos.

Cuando alguno de los fideicomisarios sea persona física residente en México, considerará como ingresos por actividades empresariales la parte del resultado o la utilidad fiscal derivada de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso que le corresponda de acuerdo con lo pactado en el contrato.

Se considera que los residentes en el extranjero que sean fideicomisarios tienen establecimiento permanente en México

por las actividades empresariales realizadas en el país a través del fideicomiso y deberán presentar su declaración anual del impuesto sobre la renta por la parte que les corresponda del resultado o la utilidad fiscal del ejercicio derivada de dichas actividades.

En los casos en que no se hayan designado fideicomisarios o éstos no puedan identificarse, se entenderá que las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso las realiza el fideicomitente.

Los fideicomisarios o, en su caso, el fideicomitente, responderán por el incumplimiento de las obligaciones que por su cuenta deba cumplir la fiduciaria.

Del precepto reproducido se advierte que cuando se trata de fideicomisos empresariales, la fiduciaria y los fideicomisarios, tendrán las siguientes obligaciones:

FIDUCIARIA	FIDEICOMISARIOS
1.- Determinar el resultado o la pérdida fiscal de las actividades del fideicomiso en cada ejercicio.	1.- Acumular a sus demás ingresos del ejercicio, la parte del resultado fiscal del ejercicio derivada de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso que les corresponda.
2.- Cumplir por cuenta del conjunto de los fideicomisarios las obligaciones señaladas en la Ley del Impuesto sobre la Renta.	2.- Acreditar en la proporción que les corresponda, el monto de los pagos provisionales efectuados por el fiduciario.
3.- Efectuar pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta que correspondan a las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso.	3.- Disminuir las pérdidas fiscales derivadas de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso a las utilidades fiscales de ejercicios posteriores derivadas de actividades realizadas a través de ese mismo fideicomiso, de lo que deriva que no permite acumular pérdidas de otros rubros.
4.- Calcular los pagos provisionales de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 14 de dicha ley.	4.- Responder por el incumplimiento de las obligaciones que por su cuenta deba cumplir la fiduciaria.
5.- Presentar una declaración por sus propias actividades y otra por cada uno de los fideicomisos.	

6.- Debe expedir a los fideicomisarios o fideicomitentes, en su caso, comprobante fiscal en que consten los ingresos y retenciones derivados de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso.	
7.- En lo que se refiere al Impuesto Sobre la Renta, la fiduciaria es la encargada del cumplimiento de las obligaciones derivadas de la causación de dicho tributo, pero ese cumplimiento lo realiza a nombre de los fideicomisarios o, en su caso, del fideicomitente.	
8.- Deberá expedir comprobantes fiscales.	
9.- Deberá llevar una cuenta de capital de aportación por cada uno de los fideicomisarios, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 78 de esta Ley, en la que se registrarán las aportaciones en efectivo y en bienes que haga al fideicomiso cada uno de ellos.	

De ahí que, **los contribuyentes del impuesto sean precisamente los fideicomisarios y/o el fideicomitente y no la institución fiduciaria, pues los ingresos y pérdidas son atribuibles a aquéllos y no al fideicomiso**, por lo que el contrato de fideicomiso constituye un vehículo transparente para efecto de las obligaciones derivadas de la causación de dicho tributo, ya que el referido numeral 13 de dicha ley es muy claro al establecer que **en un contrato de fideicomiso la fiduciaria es la encargada de las obligaciones fiscales que deriven del referido impuesto, y que dicho cumplimiento lo**

efectúa a nombre de los fideicomisarios o fideicomitentes, que son partes del citado contrato de fideicomiso, pues como se advirtió con anterioridad, las partes que integran el mismo son el fideicomitente, el fideicomisario y la fiduciaria.

De lo hasta aquí desarrollado, se coligen las siguientes reglas torales del instrumento de fideicomiso:

- El fideicomiso **no es una persona moral**, el fideicomisario es el que recibe el beneficio, con independencia de las obligaciones formales ya revisadas.

- El fideicomiso constituye un vehículo transparente para efecto de las obligaciones derivadas de la causación de dicho tributo, es decir, **la fiduciaria es la encargada de cumplir con las obligaciones derivadas de la causación de dichos impuestos**, y la forma en que deben de llevarse a cabo.

- **Se transmite la titularidad del bien**, lo cual se debe observar a la luz de la enajenación fiscal para efectos del fideicomiso prevista en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación,⁷ que establece que habrá enajenación de los bienes, salvo que pierda el derecho a reincorporar el bien o que sea un fideicomisario diferente, porque ahí precisamente ya se transmitió la propiedad.

- La fiduciaria es quien debe **efectuar pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta** que correspondan a las actividades

⁷ "Artículo 14.- Se entiende por enajenación de bienes:
(...)

V. La que se realiza a través del fideicomiso, en los siguientes casos:

a). En el acto en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

b). En el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

Cuando el fideicomitente reciba certificados de participación por los bienes que afecte en fideicomiso, se considerarán enajenados esos bienes al momento en que el fideicomitente reciba los certificados, salvo que se trate de acciones"

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

empresariales realizadas a través del fideicomiso, calculándolos de conformidad con lo dispuesto por el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- La fiduciaria deberá presentar una declaración por sus propias actividades y otra por cada uno de los fideicomisos, debiendo **expedir** a los fideicomisarios o fideicomitentes, en su caso, **comprobante fiscal** en que consten los ingresos y retenciones derivados de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso.

-La fiduciaria es la encargada del cumplimiento de las obligaciones derivadas de la causación del Impuesto Sobre la Renta, pero ese cumplimiento lo realiza a nombre de los fideicomisarios o, en su caso, del fideicomitente.

-En el fideicomiso se deberá llevar una **cuenta de capital de aportación** por cada uno de los fideicomisarios, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 78 de esta Ley, en la que se registrarán las aportaciones en efectivo y en bienes que haga al fideicomiso cada uno de ellos.

Correspondiendo a los fideicomisarios:

- **Acumular** a sus demás ingresos del ejercicio, **la parte del resultado fiscal** del ejercicio derivada de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso que les corresponda.

- Disminuir **las pérdidas fiscales derivadas de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso** a las

utilidades fiscales de ejercicios posteriores de aquellas actividades realizadas a través de ese mismo fideicomiso, de lo que deriva que no permite acumular pérdidas de otros rubros.

- **Acreditar** en la proporción que les corresponda, el monto de los **pagos provisionales efectuados por el fiduciario**; y,

- **Responder** por el **incumplimiento de las obligaciones** que por su cuenta deba cumplir la **fiduciaria**.

Por tanto, de acuerdo con lo antes plasmado, las únicas obligaciones del fideicomisario (***** ****), serán **acumular** a sus demás ingresos del ejercicio, **la parte del resultado fiscal** de dicho ejercicio derivada de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso que les corresponda, siendo en el presente caso el 49.5% y **acreditar** en esa proporción el monto de los **pagos provisionales** efectuados por el fiduciario (****** ****).

Asimismo, por lo que hace a las pérdidas fiscales derivadas de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso, sólo podrán ser disminuidas a las utilidades fiscales de ejercicios posteriores las derivadas de actividades realizadas a través de ese mismo fideicomiso, por lo que, no permite acumular pérdidas de otros rubros.

Por último, los fideicomisarios tendrán que responder por el incumplimiento de las obligaciones que por su cuenta deba cumplir la fiduciaria.

Por otro lado, para fundamentar su resolución, la autoridad demandada invoca el artículo 59, **primer párrafo, fracción I, del Código Fiscal de la Federación**, el cual establece lo siguiente:

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

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

“Artículo 59.- Para la comprobación de los ingresos, o del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, **las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:**

I. Que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente, corresponde a operaciones celebradas por él, aun cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona, **siempre que se logre demostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente.**

Del dispositivo transcrito se desprende que la autoridad demandada puede presumir que determinadas **operaciones fueron realizadas por el contribuyente** cuando se trate de **documentación comprobatoria** y correspondencia **que se encuentren en poder de él** y lo identifiquen aun cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona, **siempre que en este último supuesto se logre demostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente.**

Es decir, para que se dé la determinación bajo este precepto legal, se deben surtir dos supuestos:

1.- Que la información contenida en la contabilidad se trate de **documentación comprobatoria** y correspondencia **que se encuentren en poder de dicho contribuyente** y lo identifiquen aun cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona; y

2.- Que cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona, **se logre demostrar que al menos una de las operaciones**

o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente.

En este orden de ideas, tenemos que, en la especie, la parte actora se duele de que dicha presunción fue con base en documentación de un tercero (******* ***** ** ***** ** ****), **sin acreditar que al menos una de las operaciones contenidas en esos documentos fue realizada por la accionante**, argumento que resulta **fundado** por las siguientes consideraciones:

Del contenido de la resolución recurrida, se advierte que la autoridad fiscalizadora conoció de los **registros en la balanza de comprobación al mes de diciembre de 2015 del ***** ***** ** ***** ** **** (fiduciaria) y que constan en papeles de trabajo proporcionados por la visitada que, **el Fideicomiso** obtuvo ingresos acumulables en cantidad de **\$13,843'118,255.00**.

Por tanto, si la contribuyente hoy actora ***** ** *** ******* ***** ** ** ***** ** **** cuenta con una participación de resultados del **49.5%** en el contrato de fideicomiso irrevocable para la realización de actividades empresariales, se obtienen **ingresos acumulables presuntos** en cantidad de **\$6,852'343,536.23** por los cuales debe pagar contribuciones de conformidad con el artículo **59, primer párrafo, fracción I, del Código Fiscal de la Federación** vigente en 2015, en relacion con el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De igual forma, determina **ingresos presuntos** por concepto de **ingresos nominales manifestados por el ***** ***** ** ***** ** *** en **pago provisional del Impuesto Sobre la Renta al mes de diciembre de 2015**, con fecha de presentación 18 de enero de 2016, con número de operación ********* en cantidad de **\$2,094'276,557.00**, señalando además que, **de las declaraciones de pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta presentadas por ***** ***** ** ***** ******* se conoció que, por el ejercicio fiscal 2015, obtuvo ingresos nominales en cantidad de **\$2,094'276,557.00**, a los cuales se le aplicó el porcentaje de participación de 49.5% establecido en el anexo A del contrato de fideicomiso irrevocable para la realización de

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

actividades empresariales, **conociéndose así ingresos presuntos** en cantidad de **\$1,036'666,895.72**.

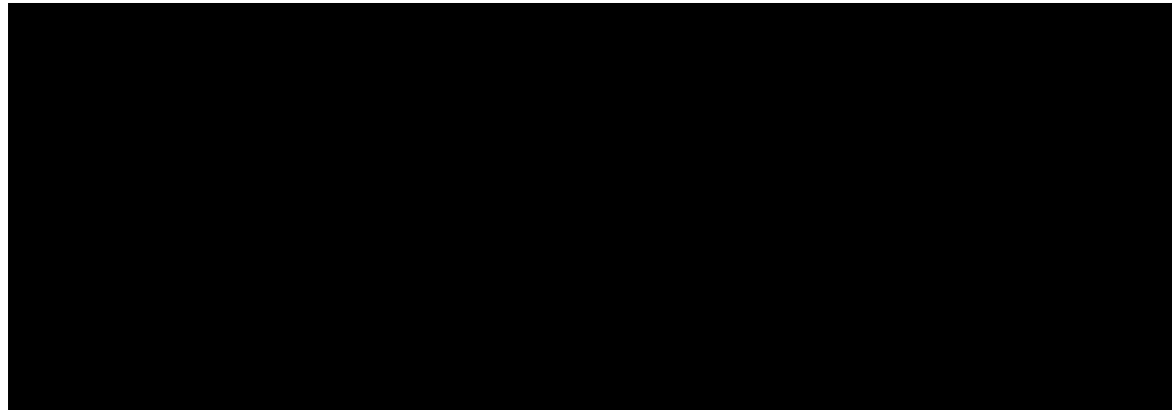
Así la fiscalizadora determina que, **la hoy accionante obtuvo ingresos acumulables e ingresos nominales presuntos**, con base en la totalidad de los ingresos **manifestados por el** *** **
*** ** con fecha de presentación 18 de enero de 2016, por los cuales debe pagar contribuciones de conformidad con el artículo **59, primer párrafo, fracción I, del Código Fiscal de la Federación**, en relación con el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De lo anterior se tiene que la autoridad fiscalizadora realiza una determinación presuntiva de ingresos acumulables e ingresos nominales tomando **como base**, información contenida en la contabilidad, **documentación comprobatoria** y correspondencia que se encuentra en poder del contribuyente *** **
*** **, **que aparece a nombre de otra persona, en este caso, a nombre de la fiduciaria** *** **

Situación que resulta **ilegal**, pues, en el presente caso con fecha **26 de marzo de 1999**, en escritura pública número *** **, pasada ante la fe del *** **, fue formalizado el **“Contrato de Fideicomiso Irrevocable para la realización de actividades empresariales”**, celebrado entre *** ** (ahora *** **), *** ** designadas ambas en su conjunto como “Primer fideicomitente”; *** ** nombrado como “Segundo fideicomitente”; *** ** como “tercer fideicomitente” y *** ** *** ** en su calidad de institución **fiduciaria**.

En ese sentido, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta antes analizado, corresponde a la **fiduciaria ******* determinar el **resultado fiscal** y realizar los **pagos provisionales** correspondientes al fideicomiso, los cuales serán **acumulados** y **acreditados** respectivamente, por el **fideicomisario ******* en la parte proporcional que le corresponde conforme a lo señalado en el contrato de fideicomiso celebrado, siendo en el caso el **49.5%**.

Por tanto, si de la información revisada por la fiscalizadora, misma que corresponde al ***** situación que además es reconocida por la propia autoridad en la página 84 de la resolución originalmente recurrida, al señalar que las cifras conocidas corresponden al informe del auditor independiente emitido por *****, **presume que la fiduciaria *******, **por el ejercicio revisado obtuvo ingresos** en cantidad de **\$13,843'118,255.00** **registrados en la contabilidad de la fiduciaria** en las cuentas contables que se relacionan.



8

Es evidente que la determinación de la demandada es **ilegal** en virtud de que ésta asume como **ingresos acumulables** a los registros de la balanza de comprobación del *****

⁸ Página 84 de la resolución por la cual se negó la solicitud de devolución de saldo a favor por concepto de Impuesto Sobre la Renta, visible a folio 179 reverso de autos.

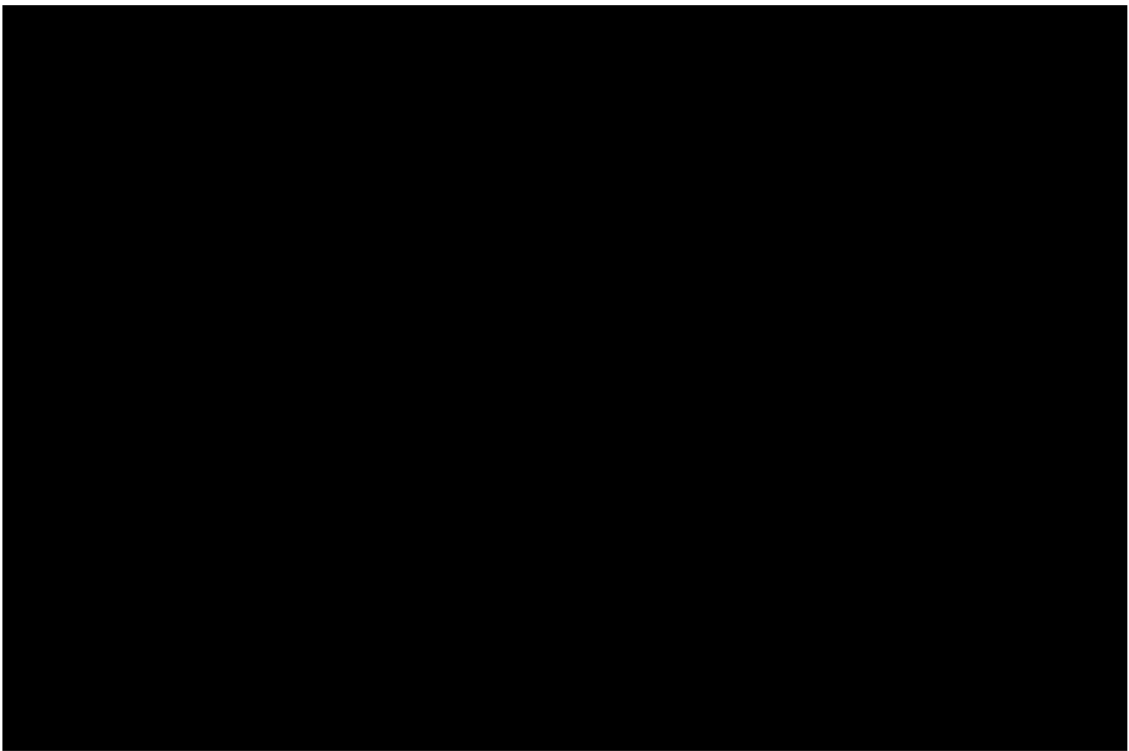
ACTORA: *** **
*** **

*** en su carácter de fiduciario del fideicomiso en cuestión **con absoluta independencia del reconocimiento fiscal que de los mismos llevó a cabo la actora.**

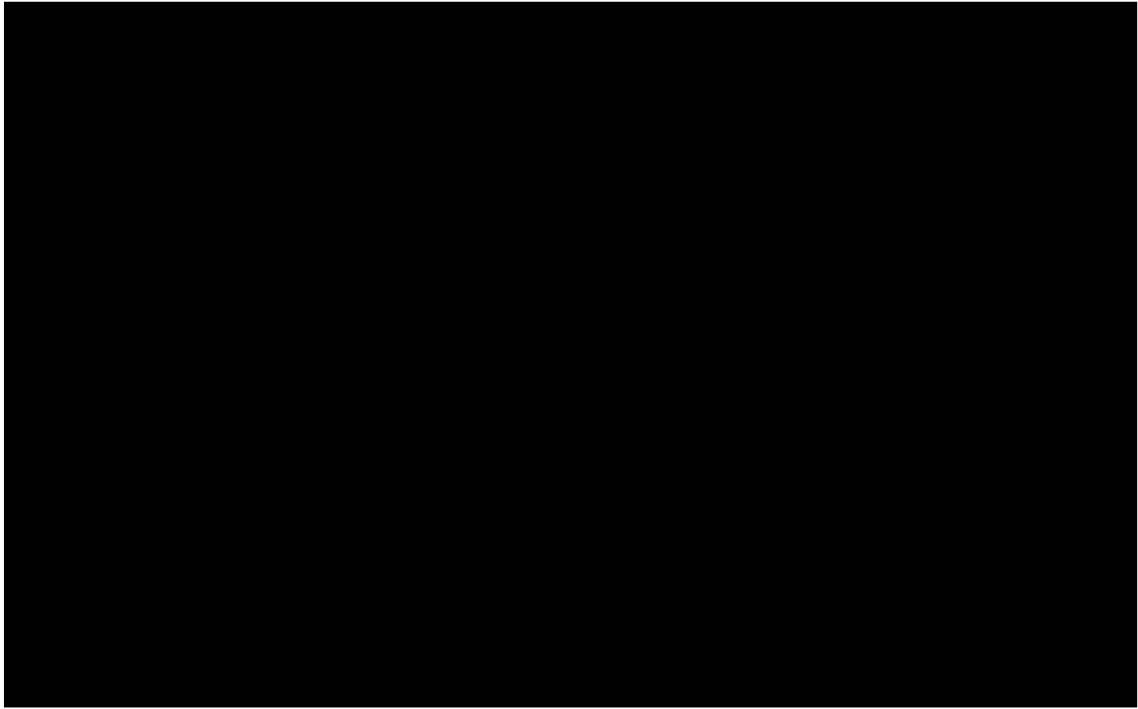
Lo anterior es así, pues la hoy actora, en su carácter de fideicomisaria deberá acumular a sus ingresos la parte del resultado fiscal que le corresponda, siendo éste el resultado neto de considerar los ingresos acumulables, menos las deducciones y en su caso las pérdidas fiscales pendientes de amortizar de ejercicios anteriores, sin que de ninguna manera se deban considerar como acumulables la totalidad de los ingresos percibidos por el fideicomiso, como fue determinado en el presente caso.

En ese orden de ideas, la accionante para demostrar en el presente caso que **acumuló a sus ingresos la parte del resultado fiscal que le corresponde** conforme a lo señalado en el contrato de fideicomiso celebrado (49.5%) exhibió las siguientes documentales, mismas que son valoradas por esta Sala en términos de lo dispuesto por los artículos 46, fracción III y 58-24 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, toda vez que fueron exhibidas ya sea desde el procedimiento de fiscalización, el recurso administrativo y en el presente juicio.

- Papel de trabajo correspondiente a los ingresos y gastos 2015 Fideicomiso *****, del cual se advierten ingresos contables en cantidad de **\$13,843'118,255.31** y el importe de egresos contables en cantidad de **\$14,139'811,213.00**, resultando una pérdida en cantidad de **\$296'692,957.69**, tal y como se desprende de la siguiente digitalización:



ACTORA: *** **

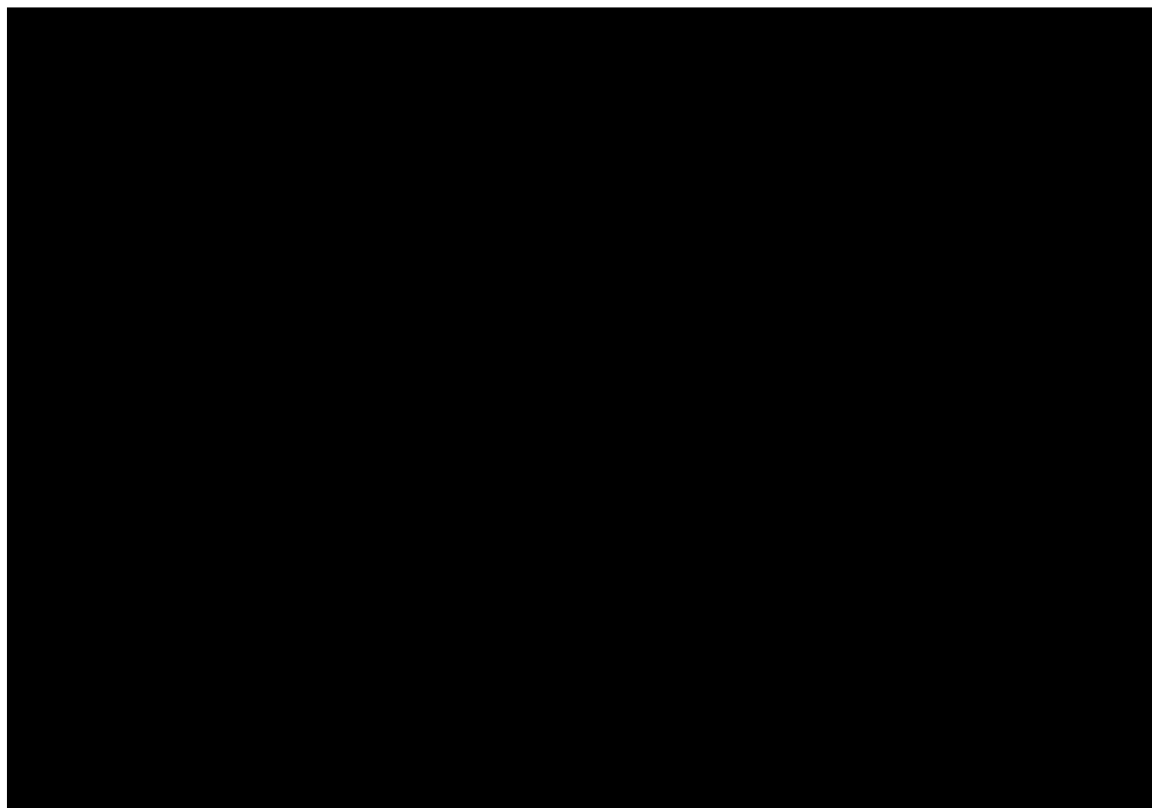


9

- Determinación del resultado fiscal correspondiente al fideicomiso *****.



⁹ Visible en el legajo 4/5 del expediente administrativo ofrecido por la autoridad al contestar la demanda, folios 3037 y 3038.



10

De la valoración adminiculada que esta Sala realiza a las pruebas antes señaladas, se advierte que efectivamente, el fideicomiso **** ***** ** ***** ** ***** obtuvo un total de ingresos en cantidad de **\$13,843'118,255.31**, los cuales fueron considerados a efecto de determinar que el **49.5%** de ellos, que le corresponde a la actora por ser la parte proporcional señalada en el contrato de fideicomiso, en cantidad de **\$6,852'343,536.23**, son ingresos acumulables presuntos de *** ** ***** ***** ** ** ***** **

Sin embargo, como ya se dijo con antelación la hoy actora en su carácter de fideicomisario, **únicamente debía acumular** a sus ingresos **la parte proporcional del resultado fiscal** que la fiduciaria determine del ejercicio derivada de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso (49.5%).

Esto es, *** ** ***** ***** ** ** ***** ** ***** en su carácter de fideicomisaria únicamente debía acumular a sus ingresos la parte

¹⁰ Visible en el legajo 5/5 del expediente administrativo ofrecido por la autoridad al contestar la demanda, folios 3033 a 3036.

ACTORA: *** **

proporcional del resultado fiscal que la fiduciaria establezca, por lo que resulta ilegal la presuntiva realizada por la fiscalizadora, ya que ésta se fijó en base a la totalidad de los ingresos del fideicomiso y no respecto al resultado fiscal de la fideicomisaria, mismo que en todo caso pudo servir de parámetro para fijar la presuntiva a la que alude el artículo 59, fracción I, del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, con relación a si fue correcto o no que las autoridades en términos del artículo 59, fracción I del Código Fiscal de la Federación, determinen como **ingresos presuntos la cantidad de \$1,036,666,895.72**, correspondiente a ingresos nominales manifestados en los pagos provisionales por la fiduciaria ***** debe señalarse que, en términos de lo dispuesto por el artículo 13, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta¹¹ antes analizado, corresponde a la **fiduciaria** ***** cumplir por cuenta del conjunto de los fideicomisarios, las obligaciones señaladas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, incluso la de **efectuar pagos provisionales**.

Asimismo, corresponde al **fideicomisario** ***** **acreditar** la parte correspondiente de dichos pagos provisionales que efectuó la fiduciaria, por el monto proporcional establecido en el contrato de fideicomiso celebrado, siendo en el caso el **49.5%**.

¹¹ "Artículo 13. Cuando se realicen actividades empresariales a través de un fideicomiso, la fiduciaria determinará en los términos del Título II de esta Ley, el resultado o la pérdida fiscal de dichas actividades en cada ejercicio y cumplirá por cuenta del conjunto de los fideicomisarios las obligaciones señaladas en esta Ley, incluso la de efectuar pagos provisionales."

Los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta correspondientes a las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso se calcularán de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 14 de dicha Ley.

Asimismo, conforme a la fracción III, del artículo 14 de la referida ley¹², los pagos provisionales serán las cantidades que resulten de aplicar la tasa establecida en el artículo 9 de la misma ley¹³, sobre la utilidad fiscal que se determine en los términos de la fracción que antecede, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad.

También podrá acreditarse contra dichos pagos provisionales la retención que se le hubiera efectuado al

¹² “**Artículo 14.** Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, conforme a las bases que a continuación se señalan:
[...]

III. Los pagos provisionales serán las cantidades que resulten de aplicar la tasa establecida en el artículo 9 de esta Ley, sobre la utilidad fiscal que se determine en los términos de la fracción que antecede, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad. También podrá acreditarse contra dichos pagos provisionales la retención que se le hubiera efectuado al contribuyente en el periodo, en los términos del artículo 54 de esta Ley.”
”

¹³ “**Artículo 9.** Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

Para determinar la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123, apartado A de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Para la determinación de la renta gravable en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la fracción XXX del artículo 28 de esta Ley.

contribuyente en el periodo, en los términos del artículo 54 de dicha Ley¹⁴.

Es decir, los ingresos nominales del ejercicio son todos los ingresos acumulables del ejercicio sin tomar en cuenta el ajuste anual por inflación acumulable.

La utilidad fiscal para el pago provisional se determinará multiplicando el coeficiente de utilidad que corresponda por los ingresos nominales del periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que se refiere el pago.

Se utiliza el Coeficiente de Utilidad, que se obtiene de la declaración anual correspondiente al último ejercicio de doce meses, y para obtener dicho coeficiente, la utilidad fiscal del ejercicio por el que hayamos presentado la declaración se dividirá entre los ingresos nominales del mismo ejercicio.

Lo anterior se traduce en lo siguiente:

La utilidad fiscal	= (ingresos acumulables)	- Deducciones autorizadas
/ingresos nominales	= (ingresos acumulables)	- Ajuste anual por inflación acumulada
	= Coeficiente de utilidad fiscal	

¹⁴ “**Artículo 54.** Las instituciones que componen el sistema financiero que efectúen pagos por intereses, deberán retener y enterar el impuesto aplicando la tasa que al efecto establezca el Congreso de la Unión para el ejercicio de que se trate en la Ley de Ingresos de la Federación sobre el monto del capital que dé lugar al pago de los intereses, como pago provisional. La retención se enterará ante las oficinas autorizadas, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél al que corresponda, y se deberá expedir comprobante fiscal en el que conste el monto del pago de los intereses, así como el impuesto retenido.”

Ahora bien, de la información revisada por la fiscalizadora, misma que corresponde al ***** situación que además es reconocida por la propia autoridad en la página 98 de la resolución recurrida, al señalar que: “del papel de trabajo denominado “Determinación de pagos provisionales fideicomiso 2015.xlsx”, en el cual la FIDUCIARIA realiza el cálculo de los pagos provisionales por el ejercicio fiscal de 2015, así como los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta efectuados por la FIDUCIARIO, *****, conocidos de los sistemas institucionales”, se conoció que, **por el ejercicio revisado se obtuvieron ingresos nominales** en cantidad de **\$2,094,276,557.00 manifestados en las declaraciones de pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta.**

En ese sentido, es evidente que la determinación de la demandada es **ilegal** en virtud de que ésta asume como **ingresos nominales** la totalidad de los pagos provisionales del ***** en su carácter de fiduciario del fideicomiso, es decir, toma en consideración todos los pagos provisionales realizados por la fiduciaria, sin considerar que la hoy actora en su carácter de fideicomisaria **puede acreditar** el **49.5%** de dichos pagos, de ahí que a juicio de esta Juzgadora esté mal determinada la presuntiva efectuada por la autoridad fiscalizadora.

Máxime que, de la documental denominada conciliación contable, misma que fue digitalizada en páginas previas de esta sentencia, se advierte que los pagos provisionales realizados durante el ejercicio 2015 por el ***** fueron en cantidad de **\$21'760,882.00** de los cuales únicamente puede acreditar el **49.50%** por su participación en el fideicomiso de acuerdo con el contrato de fideicomiso irrevocable para la realización de actividades empresariales.

Esto es, a la hoy accionante únicamente le correspondía acreditar la cantidad de **\$10'771,638.00**, de conformidad con lo

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

dispuesto por el tercer párrafo, del artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En ese sentido, le asiste la razón a la actora, pues la autoridad fiscalizadora determina de manera ilegal ingresos acumulables presuntos, con base en la información de la fiduciaria, sin considerar que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 13, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, únicamente corresponde a los fideicomisarios:

- **Acumular** a sus demás ingresos del ejercicio, **la parte del resultado fiscal** del ejercicio derivada de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso que les corresponda.
- Disminuir **las pérdidas fiscales derivadas de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso** a las utilidades fiscales de ejercicios posteriores de aquellas actividades realizadas a través de ese mismo fideicomiso, de lo que deriva que no permite acumular pérdidas de otros rubros.
- **Acreditar** en la proporción que les corresponda, **el monto de los pagos provisionales efectuados por el fiduciario**; y,
- **Responder** por el **incumplimiento de las obligaciones** que por su cuenta deba cumplir la **fiduciaria**.

Para reforzar lo anterior, la hoy accionante ofreció como prueba el dictamen **pericial en materia contable**, mismo que esta Sala valora conforme a su prudente arbitrio y en aras de la facultad que le concede el artículo 58-25 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el cual establece las reglas para el

desahogo de la prueba pericial que se ofrezca en el juicio de resolución exclusiva de fondo, señalando que dicho desahogo se llevará a cabo **mediante la exhibición del documento que contenga el dictamen correspondiente**, mismo que **deberá adjuntarse** a la **demanda**, a la ampliación o a su contestación y que será valorado por el Magistrado Instructor del juicio, no sólo en cuanto a la idoneidad y el alcance, sino también por la idoneidad del perito que lo emite.

De ahí que esta Sala procede a la valoración de los dictámenes periciales ofrecidos por ambas partes en el presente juicio, para lo cual se ceñirá a las directrices contenidas en la siguiente **jurisprudencia**:

Novena Época
Registro: 181056
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Jurisprudencia
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XX, Julio de 2004
Materia(s): Civil
Tesis: I.3o.C. J/33
Página: 1490

“PRUEBA PERICIAL, VALORACIÓN DE LA. SISTEMAS. En la valoración de las pruebas existen los sistemas tasados o legales y pruebas libres, o de libre convicción. Las pruebas legales son aquellas a las que la ley señala por anticipado la eficacia probatoria que el juzgador debe atribuirles. Así, el Código de Comercio en sus artículos 1287, 1291 a 1294, 1296, 1298 a 1300, 1304 y 1305, dispone que la confesión judicial y extrajudicial, los instrumentos públicos, el reconocimiento o inspección judicial y el testimonio singular, hacen prueba plena satisfechos diversos requisitos; que las actuaciones judiciales, los avalúos y las presunciones legales hacen prueba plena, y que el documento que un litigante presenta, prueba plenamente en su contra. Por otra parte, las pruebas de libre convicción son las que se fundan en la sana crítica, y que constituyen las reglas del correcto entendimiento humano. En éstas interfieren las reglas de la lógica con las reglas de la experiencia del Juez, que contribuyen a que pueda analizar la prueba con arreglo a la sana razón y a un conocimiento experimental de las cosas. Esos principios se encuentran previstos en el artículo 402 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, al establecer que los medios de prueba aportados y admitidos serán valorados en su conjunto por el juzgador, atendiendo a las reglas de la lógica y de la experiencia, exponiendo cuidadosamente los fundamentos de la valoración jurídica y de su decisión. De modo que salvo en aquellos casos en que la ley otorga el valor probatorio a una prueba, el Juez debe decidir con arreglo a la sana crítica, esto es, sin razonar a voluntad, discrecionalmente o arbitrariamente. Las reglas de la sana



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

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

EXPEDIENTE: 62/22-ERF-01-3



ACTORA: *** **

crítica consisten en su sentido formal en una operación lógica. Las máximas de experiencia contribuyen tanto como los principios lógicos a la valoración de la prueba. En efecto, el Juez es quien toma conocimiento del mundo que le rodea y le conoce a través de sus procesos sensibles e intelectuales. La sana crítica es, además de la aplicación de la lógica, la correcta apreciación de ciertas proposiciones de experiencia de que todo hombre se sirve en la vida. Luego, es necesario considerar en la valoración de la prueba el carácter forzosamente variable de la experiencia humana, tanto como la necesidad de mantener con el rigor posible los principios de la lógica en que el derecho se apoya. **Por otra parte, el peritaje es una actividad humana de carácter procesal, desarrollada en virtud de encargo judicial por personas distintas de las partes del proceso, especialmente calificadas por su experiencia o conocimientos técnicos, artísticos o científicos y mediante la cual se suministran al Juez argumentos y razones para la formación de su convencimiento respecto de ciertos hechos, también especiales, cuya percepción o cuyo entendimiento escapa a las aptitudes del común de la gente y requieren esa capacidad particular para su adecuada percepción y la correcta verificación de sus relaciones con otros hechos, de sus causas y de sus efectos o, simplemente, para su apreciación e interpretación. Luego, la peritación cumple con una doble función, que es, por una parte, verificar hechos que requieren conocimientos técnicos, artísticos o científicos que escapen a la cultura común del Juez y de la gente, sus causas y sus efectos y, por otra, suministrar reglas técnicas o científicas de la experiencia especializada de los peritos, para formar la convicción del Juez sobre tales hechos y para ilustrarlo con el fin de que los entienda mejor y pueda apreciarlos correctamente. Por otra parte, en materia civil o mercantil el valor probatorio del peritaje radica en una presunción concreta, para el caso particular de que el perito es sincero, veraz y posiblemente acertado, cuando es una persona honesta, imparcial, capaz, experta en la materia de que forma parte el hecho sobre el cual dictamina que, además, ha estudiado cuidadosamente el problema sometido a su consideración, ha realizado sus percepciones de los hechos o del material probatorio del proceso con eficacia y ha emitido su concepto sobre tales percepciones y las deducciones que de ellas se concluyen, gracias a las reglas técnicas, científicas o artísticas de la experiencia que conoce y aplica para esos fines, en forma explicada, motivada, fundada y conveniente. Esto es, el valor probatorio de un peritaje depende de si está debidamente fundado. La claridad en las conclusiones es indispensable para que aparezcan exactas y el Juez pueda adoptarlas; su firmeza o la ausencia de vacilaciones es necesaria para que sean**

convincientes; la lógica relación entre ellas y los fundamentos que las respaldan debe existir siempre, para que merezcan absoluta credibilidad. Si unos buenos fundamentos van acompañados de unas malas conclusiones o si no existe armonía entre aquéllos y éstas o si el perito no parece seguro de sus conceptos, el dictamen no puede tener eficacia probatoria. Al Juez le corresponde apreciar estos aspectos intrínsecos de la prueba. No obstante ser una crítica menos difícil que la de sus fundamentos, puede ocurrir también que el Juez no se encuentre en condiciones de apreciar sus defectos, en cuyo caso tendrá que aceptarla, pero si considera que las conclusiones de los peritos contrarían normas generales de la experiencia o hechos notorios o una presunción de derecho o una cosa juzgada o reglas elementales de lógica, o que son contradictorias o evidentemente exageradas o inverosímiles, o que no encuentran respaldo suficiente en los fundamentos del dictamen o que están desvirtuadas por otras pruebas de mayor credibilidad, puede rechazarlo, aunque emane de dos peritos en perfecto acuerdo. Por otra parte, no basta que las conclusiones de los peritos sean claras y firmes, como consecuencia lógica de sus fundamentos o motivaciones, porque el perito puede exponer con claridad, firmeza y lógica tesis equivocadas. Si a pesar de esta apariencia el Juez considera que los hechos afirmados en las conclusiones son improbables, de acuerdo con las reglas generales de la experiencia y con la crítica lógica del dictamen, éste no será conveniente, ni podrá otorgarle la certeza indispensable para que lo adopte como fundamento exclusivo de su decisión, pero si existen en el proceso otros medios de prueba que lo corroboren, en conjunto podrán darle esa certeza. Cuando el Juez considere que esos hechos son absurdos o imposibles, debe negarse a aceptar las conclusiones del dictamen."

(Énfasis añadido)

Asimismo, cobra aplicación la **jurisprudencia II-J-96**, aprobada por el Pleno de la Sala Superior de este Tribunal, publicada en la Revista de este Tribunal, Segunda Época, año III, No. 19, correspondiente al mes de julio de 1981, página 123, cuyo texto dice:

"PRUEBA PERICIAL.- SU VALORACION CONFORME AL ARTICULO 221 FRACCION I) DEL CODIGO FISCAL.- De acuerdo con el numeral citado, las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación calificarán el valor probatorio de los dictámenes periciales según las circunstancias. Lo anterior quiere decir **que si se da el caso de que el dictamen presentado por el perito de la actora y el del perito de las autoridades, difieran y, en consecuencia, se requiera de un tercer peritaje en discordia, y éste coincida, ya con el de la actora, ya con el de la autoridad, no por esto la Sala juzgadora deberá inclinarse necesariamente por los dos peritajes coincidentes, sino que podrá basarse en el único peritaje que difiera, si a su juicio, y en atención a las circunstancias del caso, éste es el único que aborda y resuelve las cuestiones técnicas que se plantearon.** En efecto, de

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

acuerdo con el artículo citado las Salas de este Tribunal al examinar las pruebas periciales ofrecidas por las partes deberán hacer uso de su prudente arbitrio y atender a las circunstancias del caso, a efecto de otorgarles el valor probatorio respectivo, pues la coincidencia de dos opiniones periciales frente a una tercera, aún cuando esta tercera corresponda al perito de alguna de las partes, no demuestra necesariamente que las primeras sean acertadas y la segunda equivocada, pues la razón no es de índole cuantitativa, sino que debe sostenerse por sus propios fundamentos."

(Énfasis añadido).

Dentro del expediente en que se actúa, constan a fojas 229 a 241, 290 a 303 y 438 a 460 los dictámenes en materia contable, rendidos por los peritos de las partes actora y demandada, así como el emitido por el perito tercero, los que se valoran en términos de los artículos 46, fracción III y 58-25 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

En específico, en las preguntas **4, 5 y 6**, los peritos respondieron lo siguiente:

4. Por los ingresos presuntamente omitidos que son obtenidos de información de la balanza de comprobación del Fideicomiso (***) en cantidad de \$7,889'010,431.94, dirá el perito si en la determinación de ingresos del Fideicomiso (***) se está considerando la disminución de alguna partida que representen gastos para el Fideicomiso o cualquier otro concepto que disminuya los supuestos ingresos.		
PERITO DE LA ACTORA	PERITO DE LA AUTORIDAD DEMANDADA	PERITO TERCERO
De la revisión a la resolución de negativa, pude advertir que la autoridad fiscal determina ingresos omitidos a la actora por su participación en los ingresos del Fideicomiso sin deducción alguna. Para ello los ingresos del Fideicomiso (***) por la cantidad de \$15,937,394,812	i) Ingresos presuntos registrados en la balanza de comprobación al mes de diciembre de 2015 por el ***** \$13,843,118,255: (...) A los ingresos antes indicados en cantidad de \$13,843,118,255 y toda vez	(...) Ahora bien, de la información contenida en la balanza de comprobación de Fiduciario Banamex se desprende que éste obtuvo ingresos por la cantidad de \$13,843,118,255.00... como se detalla en la siguiente imagen escaneada: (...)

la autoridad fiscal los determina a partir de considerar todos los ingresos contables del saldo de las cuentas reportados en la balanza de comprobación en cantidad de \$13,843,118,255, así como ingresos presuntos por ingresos nominales del Fideicomiso declarados en el pago provisional de impuesto sobre la renta de diciembre de 2015 por \$2,094,276,557. En ambos, la autoridad fiscal NO considera deducciones, sino que el ingreso del Fideicomiso se replica como ingreso de la actora. A efecto de detallar en lo anterior, por lo que hace a los ingresos en cantidad de \$13,843,118,255 los mismos los integra la autoridad demandada de las siguientes partidas: (...) De los saldos de las cuentas referidas se advierte que se están considerando ingresos a nivel de saldo acumulado de la cuenta sin disminuir deducción o gasto alguno, sino que simplemente se toman dichas partidas del Fideicomiso por ingresos y se acumulan a los ingresos de la actora. Por lo que hace a los ingresos presuntos derivados del ingreso nominal acumulado a diciembre de 2015 por el Fideicomiso, mismos que se integran por la cantidad de por \$2,094,276,557 como se muestra a continuación: (...) De las cuentas referidas no se advierte que se estén disminuyendo a los ingresos reportados gasto alguno, se toman dichas partidas como ingresos y se acumulan por parte de la autoridad fiscal sin deducción alguna.	que la contribuyente sólo proporcionó papeles de trabajo y un porcentaje mínimo del 6.28% de los comprobantes fiscales de gastos o erogaciones emitidos a nombre de ***** ***** ** ***** ***** lo cual se conoció del expediente, se coincide con el procedimiento de la autoridad de aplicar el 49.5%, toda vez que la contribuyente *** ** ***** ***** ** ** ***** forma parte del CONTRATO DE FIDEICOMISO IRREVOCABLE PARA LA REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES, (...) en el que se estipulo en su ANEXO A las reglas para la asignación de las pérdidas y ganancias, estableciendo que *** ** ***** ** ***** ** ***** contara con una participación de resultados del 49.5%, obteniéndose así ingresos acumulables presuntos por participación del CONTRATO (...) en cantidad de \$6,852,343,536.23 por los cuales se coincide con la autoridad de que por dichos ingresos la contribuyente debe pagar contribuciones de conformidad con el artículo 59, primer párrafo, fracción I, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2015 (...) II) INGRESOS PRESUNTOS POR CONCEPTO DE INGRESOS NOMINALES MANIFESTADOS POR EL ***** ***** EN PAGO PROVISIONAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA AL MES DE DICIEMBRE DE 2015... Del expediente se advierte que la contribuyente solo aporta una muestra de erogaciones o gastos, por lo que se coincide con la autoridad de no aplicar deducciones, por lo tanto; a los ingresos nominales en cantidad de \$7,889'010,431.94, no se le disminuyeron gastos o deducciones, en virtud de	De acuerdo con la información plasmada con anterioridad, en relación a los ingresos presuntamente omitidos de la información contenida en la balanza de comprobación de Banamex por la cantidad de \$7,889,010,431.94... se precisa que no se está considerando la disminución de alguna partida que representen gastos para el Fideicomiso o cualquier otro documento que disminuya los supuestos ingresos.
--	--	--

	que los mismos fueron determinados por la autoridad con fundamento en el artículo 59, primer párrafo, fracción I del Código Fiscal de la Federación vigente en 2015, el cual establece que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente, corresponde a operaciones celebradas por él, aún, cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona, en relación con el 18 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal revisado, el cual establece que se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esa Ley; asimismo, los ingresos determinados, inclusive presuntivamente por las autoridades fiscales, en los casos en que proceda conforme a las leyes fiscales, por lo que no aplica deducción alguna. (...)	
5. Dirá el perito si los ingresos nominales del Fideicomiso declarados en el pago provisional de Impuesto Sobre la Renta de diciembre de 2015 por \$1,036,666,895.72, derivan de los saldos de las mismas cuentas de la balanza de comprobación de los cuales se determinó la cantidad de \$6,852'343,536.23, si estos se tratan de ingresos y, en su caso, si se están duplicando.		
PERITO DE LA ACTORA	PERITO DE LA AUTORIDAD DEMANDADA	PERITO TERCERO
De la revisión a los papeles de trabajo (Anexo 12. Pagos Provisionales 2015 *****) donde se contiene la integración de los ingresos nominales por \$2,094,276,557 (al 49.5% \$1,036,666,895.72) se observa que el mismo se integra de los saldos de las mismas cuentas contables	Por lo antes señalado, la FIDUCIARIO, *****) por el ejercicio fiscal de 2015, obtuvo ingresos nominales en cantidad de \$2'094,276,557.00, respecto a los que se considera que no se encuentran duplicados, ya que del análisis al expediente se	De acuerdo a la información detallada en la respuesta a la pregunta 4 del presente cuestionario, en relación a los ingresos presuntamente omitidos por la parte actora por la cantidad de \$7,889,010,431.94... éstos derivan de la información contenida en la balanza de comprobación al 31 de

de la balanza de comprobación al cierre de diciembre de 2015 que sirvieron para determinar los supuestos ingresos en cantidad de \$13,843,118,255 (al 49.5% \$6,852'343,536.23). A continuación, se muestra la integración contable de los ingresos nominales declarados en pagos provisionales del Fideicomiso que son ingresos contables-fiscales: (...) De la revisión a los papeles de trabajo y documentación soporte que integran el pago provisional y la balanza de comprobación, pude advertir que *** considera fiscalmente el resultado neto de la revaluación por tipo de cambio de las mismas partidas por las cuales la autoridad fiscal sólo consideró las que tienen efecto de ingreso en la balanza de comprobación, sin considerar que en la misma balanza de comprobación existen partidas del mismo rubro con efecto de gasto que por derivar de la misma partida y mismo periodo contable deben netearse. (...) Se considera ingreso la posición neta positiva de las partidas en comento más no así cuando esta es negativa, pues en su caso se registra como pérdida cambiaría. En el caso concreto se tuvo una pérdida cambiaría. (...) Derivado de que los ingresos nominales acumulados a diciembre de 2015 para el pago provisional se sostienen de las propias balanzas de comprobación que sirven para la determinación de ingresos de la autoridad fiscal, en mi opinión bajo la determinación de ingresos determinada por la autoridad se estaría duplicando el	observan diversos requerimientos realizados a *** ** no proporcionó documentación comprobatoria con la que acreditará el origen y procedencia de sus ingresos nominales y/o acumulables y deducciones autorizadas, motivo por el que la autoridad aplicó la presunción establecida en el artículo 59, primer párrafo, fracción I, del Código Fiscal de la Federación. (...) Precisando que del expediente se advierte que la contribuyente argumento "...al momento de considerar presuntivamente los ingresos cometió un error toda vez que el importe de los \$2,094,276,557... ya se encontraban incluidos dentro de los \$13,843,118,255 presentados en el mismo folio", a efecto de comprobar lo antes indicado la contribuyente solo proporcionó papeles de trabajo, sin proporcionar documentación soporte alguna con lo que lo demuestre, aunado a lo antes indicado la suma de los ingresos por ventas que constan en la balanza de comprobación en cantidad de \$2,035,561,030.24 no corresponde con el monto observado por concepto de ingresos presuntos por concepto de ingresos nominales manifestados por el ***** en pago provisional del Impuesto Sobre la Renta al mes de diciembre de 2015, por lo que, al no contar con los elementos necesarios consistente en documentación comprobatoria que ampare los importes que constan en registros de contabilidad y papeles de trabajo, por lo que se considera que la autoridad aplicó adecuadamente la presunción señalada en el artículo 59, primer párrafo, fracción I, del Código Fiscal	diciembre de 2015 de ***** donde se desprenden los ingresos por cantidad de \$13,843,118,255.00... y conforme a esto, se indica que los ingresos presuntos por concepto de ingresos nominales manifestados por ***** en pagos provisionales del ISR al mes de diciembre de 2015, con fecha de presentación 18 de enero de 2016, con número de operación ***** por \$1,036,666,895.72... sí derivan de los saldos de las mismas cuentas de la balanza de comprobación al tratarse de información correspondiente al mismo ejercicio 2015, por lo tanto sí se están duplicando.
---	---	---

reconocimiento fiscal de estos conceptos.	de la Federación vigente en 2015.	
6. Dirá el perito si en su caso es posible advertir de la información financiera si el referido Fideicomiso tuvo gastos, si dichos gastos se encuentran debidamente soportados en contabilidad y soporte contable, y en su caso si financiera y fiscalmente el Fideicomiso tuvo una pérdida o utilidad al cierre del ejercicio fiscal de 2015.		
PERITO DE LA ACTORA	PERITO DE LA AUTORIDAD DEMANDADA	PERITO TERCERO
De la revisión a la balanza de comprobación y concretamente del papel de trabajo Anexo 1 Resultados ***** ejercicio 2015, advierto que el Fideicomiso, sí tiene registrados gastos contables por la cantidad de \$14,139,811,213 como se muestra a continuación: (...) Para efectos fiscales se reconocieron deducciones por gastos en cantidad de \$1,690,420,701.71 y pérdida cambiaria en cantidad de \$653,744,365.19, resultado neto de la revaluación por tipo de cambio de las partidas sujetas a variación cambiaria, mismas que se consideran como egreso contable. Del total de deducciones del Fideicomiso y de su soporte contable la actora proporcionó una muestra de los proveedores más relevantes del Fideicomiso por la cantidad de \$869,158,442.17, y que representa más del 55% del total del gasto comprobable	(...) toda vez que la contribuyente sólo proporcionó papeles de trabajo y un porcentaje mínimo del 6.28% de los comprobantes fiscales de gastos o erogaciones emitidos a nombre de *****, no se cuenta con los elementos necesarios para realizar una determinación cierta, al no contar todos los elementos que forman parte de la contabilidad, consistente en libros, registros, documentación comprobatoria, papeles de trabajo, entre otra; no obstante al no haber aportado en su totalidad la documentación soporte de las DEDUCCIONES AUTORIZADAS, motivo por el cual a los ingresos presuntos registrados en la balanza de comprobación al 31 de diciembre de 2015, por el ***** en cantidad de \$13,843,118,255, al cual se les aplicó el 49.5%, toda vez que la contribuyente (...) forma parte del CONTRATO DE FIDEICOMISO IRREVOCABLE PARA LA REALIZACIÓN DE	De acuerdo a la documentación e información que forman parte del expediente que se integró con motivo del Juicio de Nulidad.. la actora adjunta diversa información de Banamex como: Archivo electrónico denominado "Anexo 17-A. Resultado del Fideicomiso" con diversos papeles de trabajo donde integra la balanza de comprobación de Banamex por los ingresos obtenidos del fideicomiso, relaciona algunos gastos de éste y se desprende varios CFDIs emitidos a Banamex por diversos proveedores, no se desprende la declaración anual del ejercicio 2015 de Banamex a fin de sustentar que efectivamente tuvo gastos en dicho ejercicio y éstos fueron declarados, tampoco se desprenden reportes de su contabilidad que den soporte a los referidos gastos, conforme a lo anterior, se precisa que no es posible confirmar que el Fideicomiso tuvo gastos, no es posible confirmar si se encuentran debidamente

con CFDI (excluye la depreciación y amortización contable, así como los registros por fluctuación contable, donde no aplican para la emisión de un CFDI): (...) ...con base en mi experiencia de la muestra proporcionada los registros contables sí se encuentran soportados con las facturas respectivas de los mismos. Por lo que hace a la determinación de la utilidad contable pude advertir que se llega a una pérdida en cantidad de \$296,692,957.69 como se muestra a continuación: (...) Para efectos fiscales el Fideicomiso determinó una pérdida fiscal en cantidad de \$283,790,412, como se muestra a continuación y se confirma de la conciliación contable fiscal: (...) Lo anterior se advierte de los papeles de trabajo y del Anexo 10 de la Declaración Informativa Múltiple del ejercicio fiscal de 2015 presentada por la actora con motivo de las actividades llevadas a cabo en el Fideicomiso y donde se advierte la pérdida por \$283,790,412.	ACTIVIDADES EMPRESARIALES (...) obteniéndose así ingresos acumulables presuntos por participación... en cantidad de \$6,852,343,536.23 por los cuales debe pagar contribuciones de conformidad con el artículo 59, primer párrafo, fracción I, del Código Fiscal de la Federación. (...) Por lo antes indicado no se cuenta con plena certeza la cantidad de gastos efectuados ya que los que constan en la información del dictamen no se encuentran soportados documentalmente, y en consecuencia se desconoce si el Fideicomiso tuvo financiera y fiscalmente una pérdida o utilidad al cierre del ejercicio fiscal de 2015.	soportados en contabilidad, si cuentan con el debido soporte contable, y si financiera y fiscalmente el Fideicomiso tuvo una pérdida o utilidad al cierre del ejercicio fiscal de 2015.
--	--	--

Ante la discrepancia que existe entre los cuestionamientos anteriormente expuestos, esta Sala debe expresar con precisión las razones particulares y sustento legal por los cuales les otorga o resta eficacia probatoria, el alcance o efecto causado por tales contradicciones y el motivo que tenga para optar por una u otra probanza.

Sirve de apoyo al razonamiento sustancial, el contenido de la siguiente jurisprudencia:

Novena Época
Registro: 166666
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

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

EXPEDIENTE: 62/22-ERF-01-3



ACTORA: * ****

Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXX, Agosto de 2009

Materia(s): Penal

Tesis: XXXI. J/2

Página: 1346

DICTÁMENES PERICIALES CONTRADICTORIOS. AL VALORARLOS, EL JUZGADOR DEBE EXPONER CON PRECISIÓN LAS RAZONES PARTICULARES Y SUSTENTO LEGAL POR LOS CUALES LES OTORGA O RESTA EFICACIA PROBATORIA, EL ALCANCE O EFECTO CAUSADO POR TALES CONTRADICCIONES Y EL MOTIVO QUE TENGA PARA OPTAR POR UNA U OTRA PROBANZA (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE CAMPECHE). Conforme a la teoría de la valoración de la prueba en materia penal existen dos sistemas básicos, el tasado o legal y el de libre apreciación o convicción; en el primero la norma establece el grado de eficacia probatoria, por lo que constriñe al juzgador a atribuirle un valor específico; en cambio, en el segundo sistema se deja al correcto arbitrio del Juez la actividad valorativa, pero sustentada en la sana crítica, que incluye el empleo de las reglas de la lógica y el conocimiento experimental de las cosas. Ahora bien, del análisis sistemático de los artículos 269 a 281 del Código de Procedimientos Penales del Estado de Campeche, relativos al capítulo XV denominado "Valor jurídico de la prueba", se advierte que dicha legislación adopta un sistema mixto de valoración, pues aun cuando concede arbitrio judicial para apreciar determinados medios probatorios, tal facultad jurisdiccional no es absoluta, ya que también la ciñe a las reglas establecidas en el propio capítulo, así como a la exposición de los razonamientos que hayan tenido en cuenta para otorgarles o restarles valor probatorio; y en particular, tratándose de los dictámenes periciales, el artículo 278 de dicho ordenamiento dispone que su fuerza probatoria será calificada por el Juez o tribunal según las circunstancias del caso; por lo que también deberá verificar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el capítulo IX del citado código para la emisión de la opinión de expertos, específicamente si el perito practicó las operaciones y experimentos de la ciencia o arte correspondiente, además de analizar los hechos y circunstancias que le sirvieron de fundamento. De ahí que si el dictamen propuesto incurre en contradicciones, ya sea internas (en su contenido), o bien, externas (respecto de otros peritajes o probanzas diversas), es indispensable que al efectuar la justipreciación de ellos el juzgador exponga con precisión las razones particulares y sustento legal por los cuales le otorga o resta eficacia probatoria, así como el alcance o efecto causado por tales contradicciones y el motivo que tenga para optar por una u otra probanza, es decir, siguiendo las reglas de apreciación, debe concluir razonadamente cuál

dato de convicción prevalece, pero si no lo hace así, incumple con los requisitos de fundamentación y motivación exigidos por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De los dictámenes anteriores, se puede advertir que tanto la perito de la actora como el perito tercero en discordia, fueron coincidentes en sus respuestas y arribaron a las siguientes conclusiones:

- Que de la revisión a la documentación que obra en el expediente, dentro de los papeles de trabajo exhibidos como prueba por la hoy accionante, se advierte que la autoridad determinó a partir de considerar todos los ingresos contables del saldo de las cuentas reportados en la balanza de comprobación en cantidad de **\$13,843'118,255.00**.

- Que no se identifica que la fiscalizadora esté considerando alguna partida que represente gastos para el fideicomiso o cualquier otro concepto que disminuya los ingresos.

Esto es, que **no consideró el importe de los egresos contables** en cantidad de **\$14,139'811,213.00**, ni **la pérdida fiscal**.

- Que **los ingresos nominales acumulados a diciembre de 2015 para el pago provisional** se sostienen de las propias balanzas de comprobación que sirven para la determinación de los ingresos acumulables, es decir, **de la totalidad de dichos ingresos**.

- **Que los ingresos nominales** del Fideicomiso declarados por ********* en el pago provisional de Impuesto Sobre la Renta de diciembre de 2015 por **\$1,036'666,895.72**, sí derivan de los saldos de las mismas cuentas de la balanza de comprobación, por lo tanto, **sí se están duplicando**.

Por su parte, **el perito de la autoridad enjuiciada** concluyó que la hoy accionante sólo aporta una muestra de erogaciones o

ACTORA: * ****

gastos, por lo que coincide con la autoridad de no aplicar deducciones, por lo que a los ingresos en cantidad de **\$7,889'010,431.94**, no se le disminuyeron gastos o deducciones.

Con base en lo anterior, **generan mayor convicción en el ánimo de esta Sala Especializada, las conclusiones a las que arribaron el perito de la actora y el tercero en discordia**, en tanto que, como bien indican los especialistas, la autoridad no está considerando el importe de los egresos contables en cantidad de **\$14,139'811,213.00**, ni la pérdida fiscal, y por otro lado, está duplicando los ingresos nominales del Fideicomiso declarados por Banamex en el pago provisional de Impuesto Sobre la Renta de diciembre de 2015 por **\$1,036'666,895.72**.

Mientras que, el perito de la autoridad demandada únicamente se limitó a reiterar los razonamientos que llevaron a la autoridad fiscalizadora a considerar como ingresos presuntos las cantidades de **\$6,852'343,536.23** y **\$1,036,666,895.72**, sin aportar algún elemento técnico adicional.

En efecto, se decide otorgarles valor probatorio a dichos dictámenes, ya que es importante recordar que, para que no opere la estimativa indirecta de ingresos, los contribuyentes que tengan obligación de llevar contabilidad deberán registrar sus depósitos bancarios y sustentarlos con **la documentación comprobatoria correspondiente**.

De lo anterior se puede concluir que resulta **ilegal** la determinación presuntiva realizada por la autoridad, toda vez que tomó en consideración la **totalidad de los ingresos** obtenidos por el

fideicomiso, en cantidad de **\$13,843'118,255.00**, sin disminuir los gastos realizados y la pérdida fiscal, así como de los **pagos provisionales** efectuados por la fiduciaria en cantidad de **\$2,094'276,557.00**.

No es óbice a lo anterior, el hecho de que se haya señalado, no contar con las pólizas de registro contable, auxiliares, balanza de comprobación completa, facturas adjuntas a las pólizas, por lo que no es posible comprobar si los gastos se encuentran debidamente soportados, toda vez que como se ha resuelto a lo largo del presente fallo, la obligación de determinar el resultado fiscal, cuya parte corresponda acumular a sus ingresos el fideicomisario, corre a cargo de la fiduciaria *****

Ello, pues, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 13 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es la fiduciaria, quien debe expedir a los fideicomisarios o fideicomitentes, en su caso, comprobantes fiscales en los que consten los ingresos y retenciones derivados de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso de que se trate.

De ahí que resulte **fundado** el argumento de la accionante en el sentido de que es la fiduciaria y no los fideicomisarios, quien se encuentra obligada a dar cumplimiento a las obligaciones establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en cuanto a la realización de pagos provisionales y la determinación del resultado fiscal, por lo que el soporte contable y fiscal de dicho cumplimiento recae en ésta y no en los fideicomisarios.

Así, sólo en caso de que se determine que la fiduciaria tuvo un incumplimiento responderá por el mismo, lo cual no es materia del presente juicio, ya que no es controvertido que haya sucedido en el caso concreto.

Por tanto, esta Juzgadora concluye que, resulta **ilegal** la determinación de **ingresos acumulables presuntos** por el **resultado fiscal** del **contrato de fideicomiso irrevocable** para la realización de

ACTORA: * ****

actividades empresariales, según escritura pública número ********* de fecha **** ** ***** ** *******, en cantidad de **\$7,889'010,431.94**.

Lo anterior, toda vez que como ha quedado acreditado en el presente considerando, dichos ingresos fueron determinados por la autoridad, tomando en consideración la totalidad de los obtenidos por el fideicomiso, pasando por alto que la hoy actora **únicamente debe acumular la parte del resultado fiscal y acreditar el monto de los pagos provisionales realizados por el mismo que le corresponda**, de acuerdo a su participación en el fideicomiso (49.5%); además de que tal determinación la hizo sin descontar gastos y pérdida fiscal de dichos ingresos.

QUINTO.- Se procede al estudio y resolución del concepto de impugnación **SEGUNDO**, formulado por la parte actora en el escrito de demanda, tópico 2 de la litis a dilucidar consistentes en resolver *"...si se encuentra ajustado a derecho el que las autoridades consideren la cantidad de \$4,437.88 (300 dólares americanos) como acumulables, o si la actora logra acreditar que se trata de la creación de un pasivo por concepto de fondeos para realizar el pago de comisiones bancarias."*

Al respecto, sostiene la actora que los depósitos corresponden a fondeos realizados por ***** ** ***** ** ** ******* para que la actora pudiera realizar el pago de comisiones bancarias, creándose así una cuenta por pagar.

Que el envío de los recursos se advierte del estado de cuenta de ***** ** ***** ** ** ***** ** ******* y se encuentra relacionado

con las pólizas contables materia de la pericial contable, donde se confirma que se trata de una entrada en bancos (Cargo a la cuenta número ***** denominada “**** * USD- Entradas”) con incremento en el pasivo (abono a la cuenta número ***** denominada “Intercompañía- Cargos por Pagar- CP”) Es decir, en la misma proporción en la que aumenta el activo aumenta el pasivo, sin que se repercuta de manera positiva el patrimonio de la actora en una cuenta de resultados.

Por su parte, la autoridad sostuvo la legalidad y validez de sus actos.

A consideración de esta Juzgadora, los argumentos vertidos por la accionante resultan **infundados** por las siguientes consideraciones de hecho y de derecho:

Cabe señalar que, similar criterio se sustentó por esta Sala en el juicio de nulidad 63/22-ERF-01-2, resuelto por unanimidad de votos mediante sentencia dictada el 1º de abril de 2024.

En primer lugar, en la resolución contenida en el oficio 500-50-00-01-01-2021-21135, de fecha 08 de diciembre de 2021, emitida por el Administrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal de San Luis Potosí “1”, de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, del Servicio de Administración Tributaria, entre otros motivos, se negó de forma total a la parte actora la solicitud de devolución de saldo a favor por concepto de Impuesto Sobre la Renta, correspondiente al ejercicio fiscal 2015, en cantidad de \$18'641,478.00, por lo siguiente:

- **Que se conocieron ingresos acumulables presuntos** por depósitos bancarios que no corresponden a registros de la contabilidad de la actora **por 300 USD que convertidos a moneda nacional dan el importe de \$4,437.88**, integrados de la siguiente manera:

ACTORA: * ****



15

- De la documentación proporcionada por la contribuyente, consistente en pólizas contables y estados de cuenta bancarios abiertos a nombre de ***** **** no se genera certeza de que correspondan al concepto por el cual fue registrado en contabilidad y con la cual demuestre que corresponde a *"Fondeos realizados por ***** **** para realizar el pago de comisiones bancarias"*.

- La contribuyente se limitó a proporcionar pólizas contables y estados de cuenta bancarios de cuentas abiertas a nombre de ***** **** sin embargo, **fue omisa en proporcionar documentación que sustente el registro contable, de ahí que, con dichas documentales no se demuestra el origen de los depósitos bancarios.**

- Por lo que, al no aportar los documentos que acrediten el origen de los recursos depositados en la cuenta bancaria abierta a nombre de ***** **** los cuales suman un total de **\$4,437.88**, **se presume que son ingresos acumulables** por los que debe pagar contribuciones, de conformidad con el artículo **59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación**, en relación con el artículo 18, primer párrafo, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

¹⁵ A partir de páginas 61 a 70 de la resolución por la cual se negó la solicitud de devolución de saldo a favor por concepto de Impuesto Sobre la Renta, visible a folios 168 a 173 de autos.

Expuesto lo anterior, se tiene que la autoridad demandada fundó su determinación presuntiva en lo dispuesto por los artículos **59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación**, por lo cual resulta necesario atender a las consideraciones vertidas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria con la que resolvió la **contradicción de tesis 237/2014**¹⁶, mismas que se sintetizan a continuación.

En primer lugar, sostuvo que la institución jurídica de la presunción consiste en la posibilidad de presumir, sospechar, conjeturar o juzgar un hecho desconocido a partir de otro conocido.

Al respecto, señaló que, a las autoridades fiscales, para el debido ejercicio de sus facultades, el Código Fiscal de la Federación les otorga la posibilidad de hacer uso de la institución jurídica de la “presunción”.

Previo a identificar en qué consiste dicha atribución, dentro de nuestro sistema fiscal se encuentran reconocidas distintas facultades a la autoridad fiscal para velar por el cumplimiento de las disposiciones en materia tributaria, las cuales son conocidas como: **a)** facultad de verificación (artículos 41, 41-A y 41-B del Código Fiscal de la Federación), **b)** facultad de comprobación (artículo 42 del Código Fiscal de la Federación), **c)** facultad de determinación y liquidación (artículo 50 del Código Fiscal de la Federación), **d)** facultad económico-coactiva (145, 151 a 192 del Código Fiscal de la Federación) y **e)** facultad preventiva (artículo 17-H, 69-B y 69-B Bis del Código Fiscal de la Federación).

¹⁶ Sentencia recaída a la contradicción de tesis 237/2014, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ponente: Ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, 25 de abril de 2016, la cual dio origen a la tesis de jurisprudencia “RENTA. EL COEFICIENTE DE UTILIDAD ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 90 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2013, ES INAPLICABLE AL INGRESO DETERMINADO PRESUNTIVAMENTE CONFORME AL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.”, Tesis: P./J. 12/2017 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 42, Mayo de 2017, Tomo I, página 11, Registro digital: 2014202.

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

Asimismo, de acuerdo con lo sostenido por el Pleno del Alto Tribunal, se debe precisar que en nuestro sistema fiscal existen tres escenarios generales para el cálculo y determinación de las contribuciones, a saber:

I) Autodeterminación. Regla general, por la que el contribuyente está obligado a identificar la contribución causada, determinar el impuesto debido y pagarlo, prevista en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación.

II) Determinación de la autoridad con colaboración del contribuyente. Situación excepcional, en la que las autoridades fiscales consideran necesario ejercer sus facultades de comprobación y llegar a una conclusión sobre su debido cumplimiento a partir de la información y datos que proporciona el contribuyente durante dicho procedimiento, prevista en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

III) Determinación de la autoridad sin colaboración del contribuyente. Situación excepcional, en la que las autoridades fiscales consideran necesario ejercer sus facultades de comprobación, pero deben llegar a una conclusión sobre su debido cumplimiento a través de la información y datos que por sus propios medios pudo producir o allegarse; ante la omisión o contumacia del sujeto revisado en proporcionar dicha información, prevista de los artículos 54 a 63, del Código Fiscal de la Federación.

Conforme a lo expuesto, el Pleno refirió que dos distinciones deben hacerse. Por una parte, el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales puede desarrollarse con la cooperación del contribuyente o sin ella. Por otra parte, la

determinación a la que arriben dichas autoridades, como conclusión de sus facultades de comprobación, puede realizarse sobre una base cierta o sobre una base presunta.

En este sentido, continuó que el Código Fiscal de la Federación contiene un Título III denominado "De las Facultades de las Autoridades Fiscales", mismo que se conforma de un Capítulo Único, en el cual se encuentran diversas disposiciones que hacen referencia a la **posibilidad de que la autoridad fiscal realice presunciones en el ejercicio de sus facultades**; previstas en los artículos 54, 55, 56, 57, 59, 60, 61, 62 y 63 y a las citadas disposiciones, en su conjunto se le conoce como "sistema general de presunciones fiscales" que el referido Código otorga a la autoridad administrativa para el mejor ejercicio de sus facultades.

Así, estableció que el citado sistema se encuentra dividido por diversos subsistemas de presunciones; toda vez que no todas sus normas se encuentran destinadas a las mismas situaciones o a producir efectos jurídicos relacionados, los cuales se identifican de la siguiente manera:

*a) Subsistema general de presunciones ante la obstrucción de la acción de la autoridad fiscal denominado "**Determinación Presuntiva**", el cual se encuentra conformado por las disposiciones que contienen los artículos 55, 56 y 61.*

*b) Subsistema particular de presunciones ante el riesgo de ocultamiento de ingresos, actos, actividades o activos, identificado como "**Presunción de Ingresos**", el cual se encuentra regulado por el artículo 59.*

c) Subsistema de casos específicos. Compuesto por los artículos 57, 60 y 62.

d) Subsistema de cooperación internacional. Compuesto por el artículo 54.

Ahora bien, en lo que al caso interesa es importante analizar el contenido de lo dispuesto por el artículo 59, fracción III, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, que a letra dice:

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

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

...

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

(...)”

Del referido precepto normativo, se desprende que la autoridad hacendaria presumirá salvo prueba en contrario, que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

Así lo determinó la **Jurisprudencia 2a./J. 56/2010** sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la Novena Época, aprobada en sesión privada de veintiocho de abril de dos mil diez, que dice:

“PRESUNCIÓN DE INGRESOS ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SE ACTUALIZA CUANDO EL REGISTRO DE LOS DEPÓSITOS BANCARIOS EN LA CONTABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE OBLIGADO A LLEVARLA, NO ESTÉ SOPORTADO CON LA DOCUMENTACIÓN CORRESPONDIENTE. De la interpretación armónica, literal, lógica, sistemática y teleológica del artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se concluye que la estimativa indirecta de ingresos se actualiza cuando el contribuyente no sustenta documentalmente en su contabilidad el registro de los depósitos bancarios, pues el registro contable se integra con los documentos que lo amparen, conforme al artículo 28, último párrafo, parte final, del Código, por lo cual, no basta el simple registro, ya que volvería nugatoria la presunción de ingresos,

toda vez que uno de los fines del sistema de las presunciones fiscales en materia de contabilidad, consiste en que todos los movimientos o modificaciones en el patrimonio del contribuyente se registren debidamente, pues dicha contabilidad es la base de las autodeterminaciones fiscales; de esta manera, los registros sustentados con los documentos correspondientes contribuyen a que se refleje adecuadamente la situación económica del sujeto pasivo en el sistema contable."

En efecto, como se advierte **de lo resuelto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación**, la presunción establecida en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, opera cuando los depósitos no se encuentren registrados en la contabilidad, entendiéndose por ello no sólo que no exista registro, sino que también opera cuando no conste la documentación comprobatoria, pues esta última es parte integrante de los registros y asientos contables.

En ese mismo sentido, resultan aplicables las **jurisprudencias VIII-J-1aS-18 y VIII-J-2aS-99** emitidas por este Tribunal, que disponen lo siguiente:

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES, TRATÁNDOSE DE DEPÓSITOS BANCARIOS, SEGÚN LA CONTABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE. PARA DESVIRTUARLA ES NECESARIO QUE ADEMÁS DEL REGISTRO CONTABLE DE TALES DEPÓSITOS, ÉSTOS SE RELACIONEN CON LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA CORRESPONDIENTE, A FIN DE QUE PUEDA IDENTIFICARSE LA OPERACIÓN, ACTO O ACTIVIDAD DE LAS DISTINTAS CONTRIBUCIONES.- Si la autoridad determina presuntivamente ingresos conforme a lo dispuesto por el artículo 59 fracción I del Código Fiscal Federal, la carga de desvirtuar tal presunción corresponde al contribuyente, ya sea durante el procedimiento de fiscalización o bien en las instancias contenciosas a que tiene derecho, para tal efecto, no basta con aportar toda la documentación que integra su contabilidad, sino que ésta debe encontrarse debidamente relacionada, de manera analítica, identificando cada operación con su respectiva documentación comprobatoria, de tal forma que se puedan identificar las distintas contribuciones y tasas correspondientes, ello al estar obligado el contribuyente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 28 primer párrafo, fracciones I, II y III, del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 26 primer párrafo fracción I, de su Reglamento. Por lo tanto, si en el juicio contencioso administrativo federal la actora exhibe la totalidad de su contabilidad, resulta necesaria la intervención de un especialista versado en la materia contable que proporcione una opinión técnica, lógica y razonada, sobre los



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

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

EXPEDIENTE: 62/22-ERF-01-3



ACTORA: * ****

hechos propuestos por el enjuiciante, en específico, que dilucide si los depósitos realizados a sus cuentas bancarias corresponden o no a operaciones realizadas por el contribuyente y si se encuentran respaldados por la documentación comprobatoria en términos de los numerales antes citados, por lo que si la demandante únicamente aporta el total de la documentación que integra su contabilidad, no cumple con la carga probatoria que le asiste en términos del artículo 81, fracción I del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria.

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S1-5/2017)

Así lo acordó la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión celebrada el nueve de marzo de dos mil diecisiete. - Firman el Magistrado Rafael Anzures Uribe, presidente de la Primera Sección del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, y la Licenciada María del Consuelo Hernández Márquez, secretaria Adjunta de Acuerdos, quien da fe.

R.T.F.J.A. Octava Época. Año II. No. 9. abril 2017. p. 46

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA POR DEPÓSITOS BANCARIOS.- NO SE DESVIRTÚA SI SOLO ES EXHIBIDA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA SIN REGISTRO CONTABLE.- En términos del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, la contabilidad incluye lo siguiente: 1) Papeles de trabajo; 2) Registros, cuentas especiales, libros y registros sociales; 3) Equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros; 4) Máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, cuando se esté obligado a llevar dichas máquinas; 5) Comprobantes fiscales; 6) Sistemas y registros contables; y 7) Documentación comprobatoria de los asientos contables. De ahí que, y con base en la fracción III del artículo 59 de ese ordenamiento legal, la presunción de ingresos, por depósitos bancarios, solo se desvirtúa con el asiento contable y su documentación comprobatoria, tal como se desprende de la jurisprudencia 2a./J. 56/2010. De modo que, si la autoridad aplica la presunción, porque, a su juicio, el depósito bancario no está registrado o identificado, entonces, el contribuyente debe demostrar, durante la fiscalización o el recurso de revocación, lo siguiente: a) El registro o identificación del depósito, en la contabilidad; y b) El origen del depósito con la documentación comprobatoria del asiento contable. Por tal motivo, es insuficiente que el contribuyente se limite a exhibir documentación con la cual pretende demostrar su origen. Es decir, en este caso, la insuficiencia probatoria deriva de que la

presunción fue aplicada, porque el depósito no está registrado o identificado en la contabilidad.

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S2/4/2020)

Así lo acordó la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión celebrada el 10 de marzo de 2020.- Firman el Magistrado Rafael Anzures Uribe, Presidente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, quien actuó como Presidente de la Segunda Sección de Sala Superior, por la falta de quorum legal, con fundamento en los artículos 14 tercer párrafo, 19 último párrafo y 54 fracción XI, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, y la Licenciada Andrea Guadalupe Aguirre Ornelas, Secretaria Adjunta de Acuerdos, quien da fe.

R.T.F.J.A. Octava Época. Año V. No. 45. Abril-agosto 2020. p. 38

Debido a lo anterior, la presunción contenida en el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, al tratarse de una presunción *iuris tantum*, el particular está en posibilidad de desvirtuarla al rendir prueba en contrario.

En tales términos, se advierte que la determinación presuntiva de mérito se encuentra sujeta a que se adviertan irregularidades en la **contabilidad** del contribuyente que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones. Teniendo en cuenta lo anterior, será necesario analizar los elementos que la integran y los principios que la norman para determinar su alcance.

En ese sentido, la contabilidad en materia tributaria se define como el conjunto de sistemas y métodos que los contribuyentes están obligados a utilizar para la clasificación, ordenación y registro de los actos o actividades que producen movimiento o modificaciones en su patrimonio y que son tomados en cuenta por las leyes fiscales para el pago de los impuestos.

Lo anterior se advierte del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, vigente en el año de 2015, que disponía lo siguiente:

ACTORA: * ****

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

“Artículo 28. Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

I. Para efectos fiscales, la contabilidad se integra por:

A. Los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

B. Tratándose de personas que fabriquen, produzcan, procesen, transporten, almacenen, incluyendo almacenamiento para usos propios, distribuyan o enajenen cualquier tipo de hidrocarburo o petrolífero, además de lo señalado en el apartado anterior, deberán contar con los equipos y programas informáticos para llevar controles volumétricos y los certificados que acrediten su correcta operación y funcionamiento, así como con dictámenes emitidos por un laboratorio de prueba o ensayo, que determinen el tipo de hidrocarburo o petrolífero de que se trate, el poder calorífico del gas natural y el octanaje en el caso de gasolina. Se entiende por controles volumétricos de los productos a que se refiere este párrafo, los registros de volumen, objeto de sus operaciones, incluyendo sus existencias, mismos que formarán parte de la contabilidad del contribuyente.

Los contribuyentes a que se refiere este apartado están obligados a asegurarse de que los equipos y programas

informáticos para llevar controles volumétricos operen correctamente en todo momento.

Los contribuyentes a que se refiere este apartado deberán generar de forma diaria y mensual los reportes de información de controles volumétricos que deberán contener: los registros de volumen provenientes de las operaciones de recepción, entrega y de control de existencias obtenidos de los equipos instalados en los puntos donde se reciban, se entreguen y se encuentren almacenados hidrocarburos o petrolíferos; los datos de los comprobantes fiscales o pedimentos asociados a la adquisición y enajenación de los hidrocarburos o petrolíferos o, en su caso, a los servicios que tuvieron por objeto tales productos; la información contenida en los dictámenes que determinen el tipo de hidrocarburo o petrolífero, así como en los certificados que acrediten la correcta operación y funcionamiento de los equipos y programas informáticos para llevar controles volumétricos, de conformidad con las reglas de carácter general y las especificaciones técnicas que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

Los equipos y programas informáticos para llevar controles volumétricos, los certificados que acrediten su correcta operación y funcionamiento, así como los dictámenes de laboratorio a que se refiere este apartado, deberán cumplir las características técnicas que establezca el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, tomando en consideración las Normas Oficiales Mexicanas y demás normatividad relacionada con hidrocarburos o petrolíferos expedida por las autoridades competentes.

II. Los registros o asientos contables a que se refiere la fracción anterior deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.

III. Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.

IV. Ingresarán de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto.

(...)"

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

Del dispositivo legal transcrito se desprende que, el concepto de contabilidad se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes.

En el Reglamento del Código Fiscal de la Federación se establece la documentación e información con la que se debe dar cumplimiento al artículo anterior y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

A mayor precisión, y en atención a lo preceptuado por el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, que señala que la contabilidad debe llevarse de acuerdo a lo preceptuado en su reglamento, el artículo 33 de este, vigente a 2015 señala lo siguiente:

REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

“Artículo 33.- Para los efectos del artículo 28, fracciones I y II, del Código, se estará a lo siguiente:

(...)

B. Los registros o asientos contables deberán:

I. Ser analíticos y efectuarse en el mes en que se realicen las operaciones, actos o actividades a que se refieran, a más tardar

dentro de los cinco días siguientes a la realización de la operación, acto o actividad;

II. Integrarse en el libro diario, en forma descriptiva, todas las operaciones, actos o actividades siguiendo el orden cronológico en que éstos se efectúen, indicando el movimiento de cargo o abono que a cada una corresponda, así como integrarse los nombres de las cuentas de la contabilidad, su saldo al final del periodo de registro inmediato anterior, el total del movimiento de cargo o abono a cada cuenta en el periodo y su saldo final.

Podrán llevarse libros diario y mayor por establecimientos o dependencias, por tipos de actividad o por cualquier otra clasificación, pero en todos los casos deberán existir los libros diario y mayor general en los que se concentren todas las operaciones del contribuyente;

III. Permitir la identificación de cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con los folios asignados a los comprobantes fiscales o con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda identificarse la forma de pago, las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo aquellas operaciones, actos o actividades por las que no se deban pagar contribuciones, de acuerdo a la operación, acto o actividad de que se trate;

IV. Permitir la identificación de las inversiones realizadas relacionándolas con la documentación comprobatoria o con los comprobantes fiscales, de tal forma que pueda precisarse la fecha de adquisición del bien o de efectuada la inversión, su descripción, el monto original de la inversión, el porcentaje e importe de su deducción anual, en su caso, así como la fecha de inicio de su deducción;

V. Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que den como resultado las cifras finales de las cuentas;

VI. Formular los estados de posición financiera, de resultados, de variaciones en el capital contable, de origen y aplicación de recursos, así como las balanzas de comprobación, incluyendo las cuentas de orden y las notas a dichos estados;

VII. Relacionar los estados de posición financiera con las cuentas de cada operación;

VIII. Identificar las contribuciones que se deban cancelar o devolver, en virtud de devoluciones que se reciban y descuentos o bonificaciones que se otorguen conforme a las disposiciones fiscales;

IX. Comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales y de subsidios;

X. Identificar los bienes distinguiendo, entre los adquiridos o producidos, los correspondientes a materias primas y productos

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

terminados o semiterminados, los enajenados, así como los destinados a donación o, en su caso, destrucción;

XI. Plasmarse en idioma español y consignar los valores en moneda nacional.

Cuando la información de los comprobantes fiscales o de los datos y documentación que integran la contabilidad estén en idioma distinto al español, o los valores se consignen en moneda extranjera, deberán acompañarse de la traducción correspondiente y señalar el tipo de cambio utilizado por cada operación;

XII. Establecer por centro de costos, identificando las operaciones, actos o actividades de cada sucursal o establecimiento, incluyendo aquéllos que se localicen en el extranjero;

XIII. Señalar la fecha de realización de la operación, acto o actividad, su descripción o concepto, la cantidad o unidad de medida en su caso, la forma de pago de la operación, acto o actividad, especificando si fue de contado, a crédito, a plazos o en parcialidades, y el medio de pago o de extinción de dicha obligación, según corresponda.

Tratándose de operaciones a crédito, a plazos o en parcialidades, por cada pago o abono que se reciba o se realice, incluyendo el anticipo o enganche según corresponda. Además de lo señalado en el párrafo anterior, deberán registrar el monto del pago, precisando si se efectúa en efectivo, transferencia interbancaria de fondos, cheque nominativo para abono en cuenta, tarjeta de débito, crédito o de servicios, monedero electrónico o por cualquier otro medio. Cuando el pago se realice en especie o permuta, deberá indicarse el tipo de bien o servicio otorgado como contraprestación y su valor;

XIV. Permitir la identificación de los depósitos y retiros en las cuentas bancarias abiertas a nombre del contribuyente y conciliarse contra las operaciones realizadas y su documentación soporte, como son los estados de cuenta emitidos por las entidades financieras;

XV. Los registros de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y terminados, en los que se llevará el control sobre los mismos, que permitan identificar cada unidad, tipo de mercancía o producto en proceso y fecha de adquisición o enajenación según se trate, así como el aumento o la disminución en dichos inventarios y las existencias al inicio y

al final de cada mes y al cierre del ejercicio fiscal, precisando su fecha de entrega o recepción, así como si se trata de una devolución, donación o destrucción, cuando se den estos supuestos.

Para efectos del párrafo anterior, en el control de inventarios deberá identificarse el método de valuación utilizado y la fecha a partir de la cual se usa, ya sea que se trate del método de primeras entradas primeras salidas, últimas entradas primeras salidas, costo identificado, costo promedio o detallista según corresponda;

XVI. Los registros relativos a la opción de diferimiento de la causación de contribuciones conforme a las disposiciones fiscales, en el caso que se celebren contratos de arrendamiento financiero. Dichos registros deberán permitir identificar la parte correspondiente de las operaciones en cada ejercicio fiscal, inclusive mediante cuentas de orden;

XVII. El control de los donativos de los bienes recibidos por las donatarias autorizadas en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual deberá permitir identificar a los donantes, los bienes recibidos, los bienes entregados a sus beneficiarios, las cuotas de recuperación que obtengan por los bienes recibidos en donación y el registro de la destrucción o donación de las mercancías o bienes en el ejercicio en el que se efectúen, y

XVIII. Contener el impuesto al valor agregado que le haya sido trasladado al contribuyente y el que haya pagado en la importación, correspondiente a la parte de sus gastos e inversiones, conforme a los supuestos siguientes:

- a)** La adquisición de bienes, de servicios y el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar sus actividades por las que deban pagar el impuesto;
- b)** La adquisición de bienes, de servicios y el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar sus actividades por las que no deban pagar el impuesto, y
- c)** La adquisición de bienes, de servicios y el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen indistintamente para realizar tanto actividades por las que se deba pagar el impuesto, como aquéllas por las que no se está obligado al pago del mismo.

Cuando el destino de los bienes o servicios varíe y se deba efectuar el ajuste del acreditamiento previsto en el artículo 5o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se deberá registrar su efecto en la contabilidad."

De esta manera y en atención a los preceptos que regulan la integración de la contabilidad, y en específico de los artículos 28 del

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

Código Fiscal de la Federación y 33 de su reglamento, antes transcritos, se colige que los contribuyentes deben contar con la documentación e información de los registros de todas las operaciones, actos o actividades y garantizar que se asienten correctamente, mediante los sistemas de control y verificación internos necesarios.

Lo anterior, encuentra justificación en virtud de que la contabilidad al ser la base para la liquidación de los tributos por parte del contribuyente requiere que la misma refleje fielmente la realidad contributiva del sujeto pasivo al patentizar conforme a la realidad económica, las modificaciones y movimiento en el patrimonio del sujeto pasivo.

Es por ello que se advierte que el fin de la contabilidad es la representación cualitativa y cuantitativa de los elementos que forman ese patrimonio, debidamente descritos y valorados, al inicio de un ejercicio económico, para que posteriormente se registren las variaciones que en el citado patrimonio se vayan produciendo.

En esos términos, para que la contabilidad constituya un eficaz instrumento de análisis económico y fiscal debe cumplir con una serie de condiciones. Entre ellas es que toda la anotación contable tenga una justificación lógica, legal y económica basada en una operación soportada documentalmente, de acuerdo con los principios de veracidad y objetividad recogidos en los artículos 28 del Código Fiscal de la Federación y 33 de su Reglamento, respecto de la contabilidad.

En efecto, atendiendo a los principios que norman a la contabilidad y en específico al de veracidad y objetividad de esta, **es requisito necesario que los registros se encuentren soportados por la documentación correspondiente**, pues la contabilidad al expresar los movimientos o modificaciones en el patrimonio del contribuyente, esto es, **al indicar hechos económicos derivados de transacciones comerciales, las mismas transacciones se reflejan documentalmente.**

Esto es, **los hechos económicos que se traducen en modificaciones o movimientos en el patrimonio del contribuyente** -al ser resultado de transacciones comerciales-, **se plasman en documentos que reflejan dichas transacciones a través de facturas, comprobantes, recibos, notas y demás documentación correspondiente**, por lo cual, para que **un registro pueda considerarse como fiel y veraz indicador de la realidad económica del sujeto, debe acompañarse de la documentación correspondiente, pues ésta es una consecuencia natural de las transacciones comerciales**, es decir, los registros deben estar apoyados en la documentación correspondiente, **ya que son parte integrante de la misma.**

Robustece lo anterior, la tesis aislada **2a. XXV/2014 (10a.)**, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, registro digital 2005891, décima época, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 4, marzo de 2014, Tomo I, página 1081, cuyo rubro y texto son del tenor siguiente:

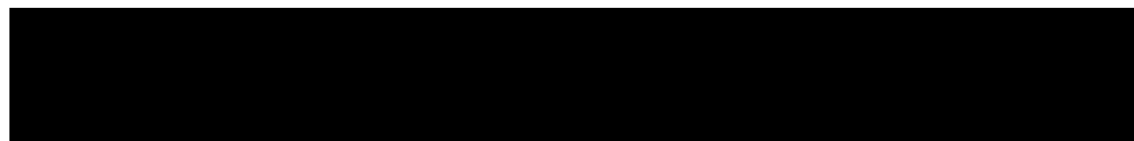
DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE LA UTILIDAD FISCAL, LOS INGRESOS Y EL VALOR DE LOS ACTOS, ACTIVIDADES O ACTIVOS DEL CONTRIBUYENTE. LA FACULTAD QUE CONFIERE A LA AUTORIDAD EL ARTÍCULO 55, FRACCIÓN VI, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PARA ELLO, CUANDO SE ADVIERTAN OTRAS IRREGULARIDADES QUE IMPOSIBILITEN CONOCER SUS OPERACIONES, NO VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA.-
El precepto citado, aunque en su fracción VI no prevea lineamientos o directrices que permitan establecer cuándo se está en presencia de una irregularidad en la contabilidad del contribuyente -distinta de las precisadas en sus restantes fracciones- que imposibilite conocer sus operaciones, no viola el derecho fundamental de seguridad jurídica reconocido por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dado que ello no implica dar margen a la autoridad fiscal para que actúe arbitraria o caprichosamente pues, por una

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

parte, tiene la obligación de precisar en el acta relativa o en el oficio de observaciones, según sea el caso, todos los datos que permitan identificar los hechos u omisiones advertidos en la contabilidad del contribuyente durante el ejercicio de sus facultades de comprobación que pudieran implicar una contravención a las disposiciones fiscales, a efecto de que aquél pueda desvirtuarlos, o bien, corregir su situación fiscal y, por otra parte, al determinar presuntivamente la utilidad fiscal, los ingresos o el valor de los actos, actividades o activos del contribuyente, debe señalar las causas especiales o razones particulares por las cuales considera que las irregularidades advertidas en su contabilidad le imposibilitan conocer las operaciones realizadas en el periodo sujeto a revisión.

Amparo directo en revisión 2927/2013. Showmex, S.A. de C.V. 9 de octubre de 2013. Unanimidad de cuatro votos de los ministros Luis María Aguilar Morales, Alberto Pérez Dayán, Margarita Beatriz Luna Ramos y Sergio A. Valls Hernández. Ausente: José Fernando Franco González Salas. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretaria: Georgina Laso de la Vega Romero.

Ahora bien, la autoridad demandada observó de los estados de cuenta bancarios a nombre de *** **
, los depósitos siguientes realizados en la cuenta bancaria número ** de la institución bancaria *****, en cantidad total de **300 USD (\$4,437.88)** de los cuales resolvió que **no cuenta con la información y documentación con la que se acredite su origen:**



17

Por su parte la actora sostiene que, los depósitos corresponden a fondeos realizados por *** ** para que la actora pudiera realizar el pago de comisiones bancarias, creándose así una cuenta por pagar.

¹⁷ Visible en página 62 de la resolución por la cual se negó la solicitud de devolución de saldo a favor por concepto de Impuesto Sobre la Renta, visible a folios 168 reverso de autos.

Que el envío de los recursos se advierte del estado de cuenta de *** ** y se encuentra relacionado con las pólizas contables materia de la pericial contable, donde se confirma que se trata de una entrada en bancos (Cargo a la cuenta número ***** denominada "**** ** USD- Entradas") con incremento en el pasivo (abono a la cuenta número ***** denominada "Intercompañía- Cargos por Pagar- CP") Es decir, en la misma proporción en la que aumenta el activo aumenta el pasivo, sin que se repercuta de manera positiva el patrimonio de la actora en una cuenta de resultados.

Esto es, la actora pretende demostrar que el origen de los depósitos recibidos en cantidad de **300 USD (\$4,437.88)** corresponde a fondeos realizados por *** ** para que se pudiera realizar el pago de comisiones bancarias, creándose así una cuenta por pagar.

Así, conforme a lo dispuesto por el artículo 40¹⁸ de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en relación con el artículo 81¹⁹ del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria, la hoy actora se encontraba obligada a aportar la documentación comprobatoria de la cual se advierta el origen de las operaciones que llevaron a realizar los depósitos observados.

¹⁸ "Artículo 40.- En los juicios que se tramiten ante este Tribunal, el actor que pretende se reconozca o se haga efectivo un derecho subjetivo, deberá probar los hechos de los que deriva su derecho y la violación del mismo, cuando ésta consista en hechos positivos y el demandado de sus excepciones.

En los juicios que se tramiten ante el Tribunal, serán admisibles toda clase de pruebas, excepto la de confesión de las autoridades mediante absolucón de posiciones y la petición de informes, salvo que los informes se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades.

Las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se haya dictado sentencia. En este caso, se ordenará dar vista a la contraparte para que en el plazo de cinco días exprese lo que a su derecho convenga."

¹⁹ "Artículo 81.- El actor debe probar los hechos constitutivos de su acción y el reo los de sus excepciones."

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

En el presente caso, tal y como sostuvo la autoridad las pruebas exhibidas por la accionante desde el procedimiento de fiscalización no resultan suficientes para desvirtuar la presunción señalada, es decir, no se acredita el **origen de los depósitos observados** en la cuenta bancaria ***** abierta en la institución ***** a nombre de *** **

Ello es así, toda vez que, si bien la actora exhibió diversas documentales, de las cuales se advierte que tiene registrados en contabilidad, los depósitos observados por la autoridad fiscalizadora en cantidades de **\$1,456.44 (100 USD)** y **\$2,981.44 (200 USD)**, también lo es que, fue omisa en exhibir documentación con la cual demostrara el **origen de dichos depósitos**, es decir, no exhibe documentación alguna, de la cual se advierta que, en efecto, "los depósitos corresponden a fondeos realizados por *** ** ***** para que la actora pudiera realizar el pago de comisiones bancarias".

Puesto que, únicamente exhibió las pruebas consistentes en:

1. Póliza de diario identificada con el número ***** de fecha 15 de enero de 2015, visible a folio 2469 del legajo 3/5 del expediente administrativo VRM0600005/21;
2. Póliza de diario identificada con el número ***** de fecha 09 de abril de 2015, visible a folio 2470 del legajo 3/5 del expediente administrativo VRM0600005/21;

3. Estados de cuenta de *** ** ***** ** ** ***** **
**** correspondientes a la cuenta bancaria *****
abierta en la institución ***** visibles a folios 2471
a 2474 del legajo 3/5 del expediente administrativo
VRM0600005/21.

Del cúmulo de pruebas exhibidas por la accionante, mismas que son valoradas de conformidad con lo dispuesto por el artículo 46, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, esta Sala advierte que la empresa *** **
***** ***** ** ** ***** ** ***** , efectivamente tiene registrados en su contabilidad, los depósitos observados por las cantidades de **\$1,456.44 (100 USD)** y **\$2,981.44 (200 USD)**.

Es decir, los depósitos observados **sí** están registrados en la contabilidad de la accionante, situación que no se encuentra en controversia; sin embargo, la actora no ofreció documentación comprobatoria que acredite el origen de los depósitos que nos ocupan, en tanto que, los registros, por sí solos, no sustentan que se trate de fondeos realizados por *** ** ***** ** ** ***** ** ***** para realizar el pago de comisiones bancarias como fue señalado por la hoy accionante.

Por tanto, en el presente caso, la accionante no logra desvirtuar la determinación de la autoridad en el sentido de que los depósitos realizados en la cuenta bancaria número ***** de la institución bancaria *** ***** ***** en cantidad de **300 USD (\$4,437.88)**, correspondan a fondeos para realizar el pago de comisiones bancarias.

Finalmente, esta Juzgadora estima innecesario el análisis de los dictámenes rendidos por los peritos de las partes actora y demandada, así como el dictamen rendido por el perito tercero, en específico en la pregunta 1, con la cual la demandante pretende demostrar que los **300 USD (\$4,437.88)** no son ingresos, puesto que, el

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

motivo de observación no fue la falta de registro contable o un indebido registro contable, sino el hecho de que no se ofreció documentación comprobatoria que acredite el origen de los depósitos que nos ocupan, esto es, documentación comprobatoria que demuestre que, en efecto se trata de fondeos realizados por *** ** para realizar el pago de comisiones bancarias.

En efecto, la actora tenía la posibilidad de exhibir en el procedimiento de fiscalización, o incluso en el recurso de revocación, alguna prueba documental que generara convicción sobre la existencia de la operación en concreto, en este caso el origen del supuesto fondeo, lo que en la especie no sucedió.

En esta tesitura, únicamente se cuenta con documentales privadas que acreditan la existencia de registros contables y estados de cuenta que podrían acreditar la entrega de recursos, pero con ellos no se demuestra la existencia efectiva de la transacción, en tanto que no se demuestra de qué manera se originaron los fondeos, que a decir de la actora sirvieron para el pago de comisiones bancarias, otorgados por *** **

Resulta aplicable al respecto la tesis de **Jurisprudencia VIII-J-2aS-20**, visible en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Octava Época, Año II. No. 7, Febrero 2017, página 16, cuyo rubro y texto son del tenor siguiente:

“PRUEBAS, VALORACIÓN DE LAS. EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL.- La Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo adopta el sistema mixto en materia de apreciación de las pruebas, conforme lo dispone su artículo 46, en razón de que, por una parte señala que harán prueba plena la confesión expresa de las partes, las presunciones

legales que no admitan prueba en contrario, y los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, incluyendo los digitales; precisando que si en tales documentos públicos se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos solo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado. Por otro lado, regula que el valor de las pruebas pericial y testimonial, así como el de las demás pruebas, quedará a la prudente apreciación de la Sala. Por último, establece que tratándose de la valoración de los documentos digitales con firma electrónica distinta a una firma electrónica avanzada o sello digital, para su valoración se debe atender a lo dispuesto en el artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles, el cual reconoce como prueba la información que conste en medios electrónicos, ópticos o en cualquier otra tecnología. Por su parte, el artículo 63, penúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación señala que las copias, impresiones o reproducciones que deriven de microfilm, disco óptico, medios magnéticos, digitales, electrónicos o magneto ópticos de documentos que tengan en su poder las autoridades, tienen el mismo valor probatorio que tendrían los originales, siempre que dichas copias, impresiones o reproducciones sean certificadas por funcionario competente para ello, sin necesidad de cotejo con los originales. Por lo que valorando las pruebas en cada caso particular, que obran en autos y que fueron ofrecidas por las partes, se tiene que las copias certificadas de la impresión de pantalla del sistema Cuenta Única Darío hacen prueba plena para demostrar la ubicación del domicilio fiscal de la parte actora, frente a copias, impresiones o reproducciones ofrecidas sin certificar."

En ese sentido, después de analizar el caudal probatorio ofrecido por las partes, se aprecia que la actora no aportó elementos suficientes que permitan acreditar que el origen de los depósitos observados por la autoridad fiscalizadora se trata de fondeos para el pago de comisiones bancarias.

SEXTO.- Se procede al estudio y resolución del concepto de impugnación **TERCERO**, formulado por la parte actora en el escrito de demanda, tópico 3 de la litis a dilucidar consistentes en resolver "...si es legal que las autoridades consideren como ingresos acumulables la cantidad de \$76'302,497.00 por concepto de "ganancia por aportación al fideicomiso", o si la actora logra demostrar que deriva de fluctuaciones cambiarias sobre las

ACTORA: * ****

aportaciones al capital del fideicomiso y por ende no son acumulables."

Al respecto, sostiene la actora que dicho concepto corresponde a variación cambiaria sobre las aportaciones de capital en dólares efectuadas al fideicomiso y que dichos importes fueron reconocidos erróneamente en las declaraciones de pagos provisionales, no obstante, en la declaración anual se les otorgó el tratamiento correcto, situación que pretende desconocer la autoridad.

Indica, que sí acredita que dicho monto corresponde a variación cambiaria sobre las aportaciones de capital en dólares efectuadas al fideicomiso con las siguientes documentales:

1. Papel de trabajo con la integración de los ingresos nominales, los cuales cruzan perfectamente y en su totalidad con el reconocimiento mensual de la fluctuación cambiaria de la inversión que tiene la actora en el capital del Fideicomiso reconocido en la cuenta de inversión en subsidiario o inversión permanente

******* ¡***** *****!!***

2. Papel de trabajo con la integración de la cuenta de aportaciones de capital del Fideicomiso, debidamente cruzadas contra las pólizas de diario que integran la cuenta ***** ¡***** *****!! y de donde se observa que la actora aportó capital del fideicomiso y que ello se pagó a través del aumento que a su vez hizo del capital en favor de su accionista (***** *****

******* ***** ** (*****))***

3. Libro de variaciones en el capital.

4. Cambios de denominación de ***** ***** *****

***** ** ** ***** ** ***** a ***** ***** ***** ** ** *****

** ***** con lo cual se evidencia que las aportaciones al capital al Fideicomiso hechas con anterioridad a abril de 2008 fueron efectuadas por la actora.

Que en adición a ello, ofrece la prueba pericial en materia contable, con el objeto de dilucidar la naturaleza y reconocimiento contable de la cuenta de referencia y determinar el tratamiento legal de la misma como una cuenta de inversión en subsidiarias que no califica como un crédito o deuda objeto de reconocimiento cambiario hasta en tanto no se realice el activo.

Precisa que, las aportaciones que los fideicomitentes realizan a un fideicomiso que realiza actividades empresariales tienen un tratamiento fiscal específico regulado por el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2015, con base en el cual, las aportaciones realizadas deben registrarse como una aportación de capital a dicho fideicomiso y reciben precisamente el tratamiento fiscal de capital.

Esto es que, hasta en tanto no se retire el capital o se enajena la participación no es posible determinar un efecto económico sujeto a tributación, a diferencia de lo que sucede con un crédito o una deuda donde se está sujeto a la determinación de una ganancia o pérdida por la simple fluctuación de la moneda.

Señala que, es por ello, que la vinculación del ingreso nominal considerado por error con la fluctuación cambiaria sobre una cuenta que integra las aportaciones de capital al fideicomiso debidamente cruzadas contra las pólizas de diario, el reconocimiento de la existencia de la cuenta y su tratamiento contable, en relación con la pericial contable, son prueba idónea para acreditar el origen de dichas aportaciones y soportar que efectivamente sí se cuenta con

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

documentación comprobatoria, desvirtuando plenamente la observación de las autoridades demandadas.

Refiere que, en las resoluciones impugnadas, las autoridades demandadas en ningún momento atendieron al contenido del artículo 13, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ni fundaron su determinación en el mismo, pues dicho precepto legal establece que, las aportaciones realizadas deben registrarse como una aportación de capital a dicho fideicomiso y recibir el tratamiento fiscal de capital; asimismo, el fideicomitente no tiene permitido darle efectos fiscales a los bienes aportados al fideicomiso, sino que en todo caso esos efectos fiscales corresponden al fideicomiso en sí mismo.

Sigue manifestando que, en el caso de las aportaciones de capital que la accionante realiza en favor del fideicomiso, no es posible que resulte una ganancia cambiaria, ni mucho menos un ajuste anual por inflación acumulable, tal y como si esas aportaciones se trataran como deuda o crédito para efectos fiscales.

Aduce que, en ese sentido, es claro que el capital aportado, ya sea en pesos mexicanos o en dólares, debe ser considerado como capital aportado, respecto del cual no es posible, ni mucho menos mandatorio determinar una ganancia cambiaria o un ajuste anual por inflación.

Señala que, de acuerdo con la NIF C-7 "Inversiones en asociadas y otras inversiones permanentes", se puede concluir que una inversión en un fideicomiso se considerara como una inversión permanente acreditada por derechos fiduciarios que son capital desde el punto de vista de la sustancia económica; además, dicho

fideicomiso se trataría como una subsidiaria, por lo que la inversión permanente en una subsidiaria en forma de contribución a un fideicomiso no derivaría en efectos de fluctuación monetaria que se registrarán al nivel del tenedor de los derechos fiduciarios y/o a nivel del fideicomiso mismo.

En ese sentido, ha quedado acreditado que las aportaciones al fideicomiso realizadas por la actora, reciben el tratamiento de capital y contrario a lo pretendido por las autoridades demandadas no pueden derivar en ganancia cambiaria susceptible de ser acumulada como ingreso, debiendo considerar que en términos del artículo 8, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la ganancia cambiaria es el ingreso que se considera interés que reciben los contribuyentes por la fluctuación en el tipo de cambio respecto de las deudas o créditos que tengan (incluyendo el interés).

Además de que, no debe perderse de vista que en términos del artículo 45, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se considera como crédito el derecho que tiene una persona acreedora a recibir de otra deudora una cantidad en numerario, por lo que es claro que las aportaciones ya realizadas al fideicomiso no pueden considerarse como un derecho a recibir el repago de esas aportaciones ya que al tener el carácter de capital, esas cantidades pueden perderse sin que la fiduciaria esté obligada a restituirlas.

Por lo que, resulta totalmente infundado que la autoridad demandada considere que la fluctuación cambiaria derivada de las aportaciones deba ser considerada como una ganancia cambiaria acumulable, toda vez que en el caso concreto no existe un crédito a su favor.

Por tanto, la cantidad de **\$76'302,497.00** no corresponde a un ingreso acumulable, ni a un crédito en moneda extranjera por el cual deba reconocerse ganancia cambiaria, ni mucho menos ajuste anual

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

por inflación acumulable, por lo que es procedente que se declare la nulidad de la resolución recurrida e impugnada que la confirma.

Finalmente señala que, es ilegal que la autoridad fundamente y motive su determinación en que, en términos de lo dispuesto por el artículo 14, fracción III, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los ingresos nominales son los ingresos acumulables más el ajuste anual por inflación y por lo tanto, si la actora manifestó esa ganancia cambiaria como ingreso nominal, es un ingreso acumulable, que en términos del artículo 1 y 16 del mismo ordenamiento legal, debe acumular a todos los ingresos en efectivo, bienes, servicios o crédito.

Señala que, lo anterior resulta ilegal, toda vez que la autoridad parte de una incorrecta interpretación y aplicación de las disposiciones fiscales aplicadas, además de que no presume que la cantidad en cuestión sea un ingreso acumulable, sino que de manera directa determina que es un ingreso acumulable.

Aduce que, es importante destacar que el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no cuenta con un segundo párrafo y el mismo, regula los pagos provisionales y por lo tanto, a los ingresos nominales que se utilizan para efectos del cálculo de los mismos, así como, define que los ingresos nominales son los ingresos acumulables a excepción del ajuste anual por inflación, que no es lo mismo que decir que los ingresos acumulables son los ingresos nominales más el ajuste anual por inflación.

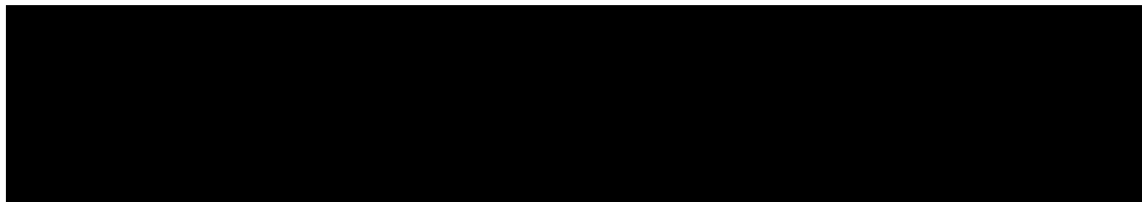
Por su parte, la autoridad sostuvo la legalidad y validez de sus actos.

A juicio de esta Sala, los argumentos vertidos por la accionante en su escrito de demanda resultan ser **parcialmente fundados pero insuficientes para declarar la ilegalidad de la resolución recurrida y de la impugnada que la confirma** por las siguientes consideraciones.

Cabe señalar que, similar criterio se sustentó por esta Sala en el juicio de nulidad 63/22-ERF-01-2, resuelto por unanimidad de votos mediante sentencia dictada el 1° de abril de 2024.

En primer lugar, en la resolución contenida en el oficio 500-50-00-01-01-2021-21135, de fecha 08 de diciembre de 2021, emitida por el Administrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal de San Luis Potosí "1", de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, del Servicio de Administración Tributaria, entre otros motivos, se negó de forma total a la parte actora la solicitud de devolución de saldo a favor por concepto de Impuesto Sobre la Renta, correspondiente al ejercicio fiscal 2015, en cantidad de \$18'641,478.00, por lo siguiente:

- Que se conocieron ingresos acumulables, según ingresos manifestados en pagos provisionales, presentados por *** **
***** ***** ** ** ***** ** ***** en cantidad de **\$76'302,497.00**, integrados de la siguiente manera:



20

²⁰ A partir de páginas 70 a 78 de la resolución por la cual se negó la solicitud de devolución de saldo a favor por concepto de Impuesto Sobre la Renta, visible a folios 172 reverso a 176 reverso de autos.

ACTORA: * ****

- El importe de **\$76'302,497.00**, es considerado como ingresos acumulables por concepto de "GANANCIA POR APORTACIÓN AL FIDEICOMISO", concepto que consta en el papel de trabajo denominado "Anexo 11. Determinación de pagos provisionales fideicomisario 2015.xls", proporcionado por la hoy accionante con fecha 19 de marzo de 2021, respecto a los cuales **no proporcionó documentación comprobatoria alguna con la que sustentara el origen y procedencia** de los mismos, aún cuando la contribuyente refiere que, el origen de dicho importe deriva de la variación cambiaria calculada por aportaciones en dólares al fideicomiso.

- Toda vez que la contribuyente, sólo proporcionó papel de trabajo y constancia del supuesto "registro de variaciones de capital", dichos documentos fueron firmados con fecha posterior al que se notificó la orden de visita domiciliaria, aunado a que vertió diversos argumentos sin proporcionar documentación soporte alguna con la que demuestre que la cantidad de **\$76'302,497.00** referida en las declaraciones de pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta en los meses de enero a diciembre de 2015, fue manifestada erróneamente, no desvirtúa la observación por concepto de **ingresos acumulables** según ingresos manifestados en **pagos provisionales** presentados por ***** **** en cantidad de **\$76'302,497.00**, por lo que también se consideran ingresos acumulables por los cuales debe pagar contribuciones.

Expuesto lo anterior, es de señalarse que, de conformidad con el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta: (transcrito en páginas 26 a 28 de esta sentencia) la fiduciaria deberá llevar una cuenta de capital de aportación por cada uno de los fideicomisarios,

en la que se registrarán las aportaciones en efectivo y en bienes que haga al fideicomiso cada uno de ellos.

Asimismo, las entregas de efectivo o bienes provenientes del fideicomiso que la fiduciaria haga a los fideicomisarios se considerarán reembolsos de capital aportado hasta que se recupere dicho capital y disminuirán el saldo de cada una de las cuentas individuales de capital de aportación que lleve la fiduciaria por cada uno de los fideicomisarios hasta que se agote el saldo de cada una de dichas cuentas.

Para los efectos de determinar la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio derivada de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso, dentro de las deducciones se incluirá la que corresponda a los bienes aportados al fideicomiso por el fideicomitente cuando sea a su vez fideicomisario y no reciba contraprestación alguna en efectivo u otros bienes por ellos, considerando como costo de adquisición de los mismos el monto original de la inversión actualizado aún no deducido o el costo promedio por acción, según el bien de que se trate, que tenga el fideicomitente al momento de su aportación al fideicomiso y ese mismo costo de adquisición deberá registrarse en la contabilidad del fideicomiso y en la cuenta de capital de aportación de quien corresponda.

El fideicomitente que aporte los bienes no podrá efectuar la deducción de dichos bienes en la determinación de sus utilidades o pérdidas fiscales derivadas de sus demás actividades.

Cuando los bienes aportados al fideicomiso se regresen a los fideicomitentes que los aportaron, los mismos se considerarán reintegrados al valor fiscal que tengan en la contabilidad del fideicomiso al momento en que sean regresados y en ese mismo valor se considerarán readquiridos por las personas que los aportaron.

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

La aportación a un fideicomiso transfiere la propiedad de los bienes a dicho fideicomiso para ser utilizados para ciertos objetivos preestablecidos, estas contribuciones son parte del patrimonio del fideicomiso y no se consideran una deuda entre el fideicomitente y el fiduciario.

En ese sentido, se puede concluir que, las aportaciones que los fideicomisarios o fideicomitentes realicen en favor del fideicomiso empresarial recibirán el siguiente tratamiento:

-La fiduciaria deberá llevar una **cuenta de capital de aportaciones** por cada uno de los fideicomisarios, en la que se registrarán las aportaciones en efectivo y en bienes que haga al fideicomiso cada uno de ellos.

-Las entregas de efectivo o bienes que la fiduciaria haga a los fideicomisarios se considerarán reembolso de capital aportado **hasta que se recupere dicho capital** y disminuirán el saldo de cada una de las cuentas individuales de capital de aportación que lleve la fiduciaria por cada uno de los fideicomisarios hasta que se agote el saldo de cada una de dichas cuentas.

-Dentro de las deducciones que realice el fideicomiso se incluirá la que corresponda a los bienes aportados al fideicomiso por el fideicomitente cuando sea a su vez fideicomisario y no reciba contraprestación alguna en efectivo u otros bienes por ellos.

-Cuando los bienes aportados al fideicomiso se regresen a los fideicomitentes que los aportaron, **los mismos se considerarán reintegrados al valor fiscal que tengan en la contabilidad del**

fideicomiso al momento en que sean regresados y en ese mismo valor se considerarán readquiridos por las personas que los aportaron.

Ahora bien, en el presente caso, la actora señala que las aportaciones que realizó al fideicomiso, reciben el tratamiento de capital y contrario a lo pretendido por las autoridades demandadas no pueden derivar en ganancia cambiaria susceptible de ser acumulada como ingreso, por lo que, resulta totalmente infundado que la autoridad demandada considere que la fluctuación cambiaria derivada de las aportaciones deba ser considerada como una ganancia cambiaria acumulable, toda vez que en el caso concreto no existe un crédito a su favor.

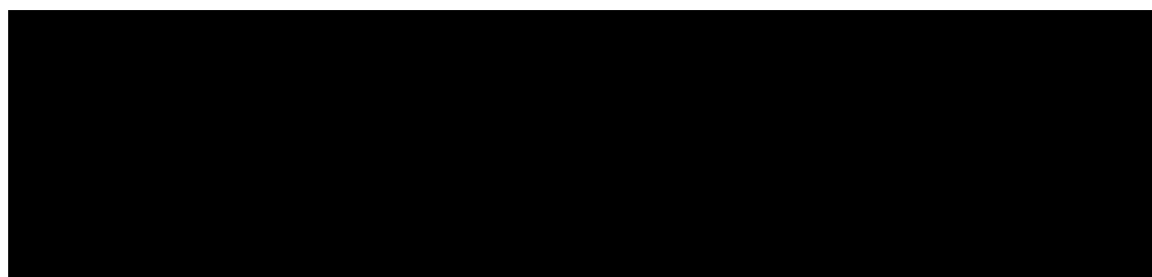
Aduce que si bien, fueron reconocidas erróneamente como ingresos nominales dentro de los pagos provisionales, más no así en la declaración anual, pues dicho concepto corresponde a variación cambiaria sobre las aportaciones de capital en dólares efectuadas al fideicomiso, por lo que, no tiene un crédito en moneda extranjera del cual pueda derivar ganancia o pérdida cambiaria, ni mucho menos que el mismo se tuviera que considerar para la determinación del ajuste anual por inflación acumulable.

En ese orden de ideas, es **fundado** el argumento de la actora en el sentido de que el capital aportado al fideicomiso ya sea en pesos mexicanos o en dólares debe ser considerado como una aportación al mismo y no como una ganancia o pérdida cambiaria, ni mucho menos que se tenga que tomar para la determinación del ajuste anual por inflación acumulable, **sin embargo, es insuficiente para declarar la nulidad**, pues en el presente caso, **no** se tiene noticia o **no** se acredita que la fiduciaria ***** ** *****, lleve una cuenta de aportación al fideicomiso y que en la misma se tenga registrada la aportación que dice la actora haber realizado.

Lo anterior es así, pues la hoy actora sólo exhibió como pruebas las siguientes, mismas que obran dentro de los expedientes

ACTORA: * ****

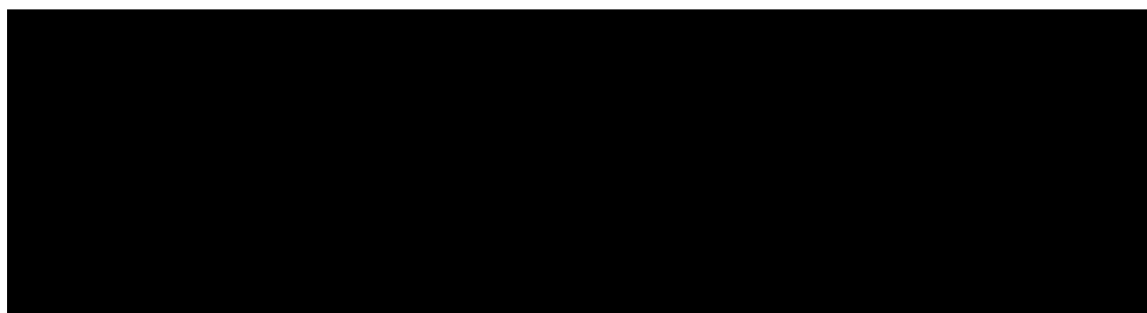
administrativos y que son valoradas en términos de lo dispuesto por el artículo 46, fracción III y 58-24 de la Ley Federal Procedimiento Contencioso Administrativo:



21

Del papel de trabajo antes digitalizado denominado "Cálculo de Utilidad o Pérdida Cambiaria Fiscal al 31 de diciembre de 2015", se advierte la integración de la cantidad de **\$76'302,497.00**, mismo que la hoy accionante identificó con el concepto de "utilidad cambiaria", y que refiere en juicio, dicho papel de trabajo contiene la determinación que por error se hizo de la ganancia cambiaria sobre la participación en el Fideicomiso.

Asimismo, se tiene a la vista la documental consistente en el papel de trabajo denominado respecto de los "Pagos provisionales 2015", siguiente:



22

²¹ Documental visible a folio 2894 del legajo 5/5 del expediente administrativo VRM0600005/21.

²² Documental visible a folio 2495 del legajo 4/5 del expediente administrativo VRM0600005/21.

De papel de trabajo digitalizado se observa que se encuentran registrados los mismos montos que la hoy accionante ***
*** ***** ***** ** ** ***** ** ***** manifestó como ingresos nominales.

Ahora bien, contrario a lo sostenido por la accionante, de autos no se advierte que la información plasmada en dicho papel de trabajo cuente con documentación soporte que permita verificar que se trata de una revaluación por fluctuación cambiaria, esto es, de autos **no se desprende documental alguna que acredite la aportación de capital al fideicomiso.**

No es óbice a lo anterior, el hecho de que se haya exhibido como prueba: **el papel de trabajo con la integración de la cuenta de aportaciones de capital del fideicomiso** (visible en folio 1057 del expediente administrativo formado en el recurso de revocación RRL2022002294 y su acumulado RRL2022003375); **libro de variaciones en el capital** (observable en folios 2895 a 2899 del legajo 5/5 del expediente administrativo VRM0600005/21) y **el cambio de denominación de ***** ***** ***** ***** ***** a ***** ***** ******* (visible en folios 1036 a 1050 del expediente administrativo formado en el recurso de revocación RRL2022002294 y su acumulado RRL2022003375), con los cuales pretende acreditar que, las aportaciones al capital del fideicomiso fueron hechas con anterioridad a abril de 2008, documentos a los que se les concede valor probatorio indiciario en términos del artículo 46, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los diversos 133, 197, 203 y 210 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al juicio contencioso administrativo.

Sin embargo, para el debido análisis e interpretación de dichas documentales resulta necesario el desahogo de la prueba pericial contable, en virtud de que, necesariamente implica la intervención de un especialista versado en esa materia, que

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

proporcione una opinión técnica, lógica y razonada, sobre los hechos propuestos por el enjuiciante, al tratarse de una cuestión de carácter técnico, cuya percepción, alcance y/o entendimiento escapen del conocimiento del órgano jurisdiccional.

En efecto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 143 del Código Federal de Procedimientos Civiles²³, de aplicación supletoria en materia contenciosa administrativa federal, la prueba pericial tendrá lugar por las cuestiones planteadas en un juicio, relativas a alguna ciencia o arte. En tal sentido, el citado medio de prueba resultará idóneo para dilucidar una problemática jurídica que involucre aspectos técnicos, respecto de los cuales el juzgador no se encuentra versado en la materia respectiva.

Asimismo, considerando que para el juicio de resolución exclusiva, como el que nos ocupa, el artículo 58-25 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, establece las reglas para el desahogo de la prueba pericial que se ofrezca en el mismo, señalando que dicho desahogo se llevará a cabo **mediante la exhibición del documento que contenga el dictamen correspondiente**, el cual **deberá adjuntarse** a la **demanda**, a la ampliación o a su contestación, mismo que será valorado por el Magistrado Instructor del juicio, no sólo en cuanto a la idoneidad y el alcance, sino también por la idoneidad del perito que lo emite.

En ese sentido, esta Sala procede a la valoración de los dictámenes periciales ofrecidos por ambas partes en el presente juicio,

²³ **ARTICULO 143.-** La prueba pericial tendrá lugar en las cuestiones de un negocio relativas a alguna ciencia o arte, y en los casos en que expresamente lo prevenga la ley.

para lo cual se ceñirá a las directrices contenidas en la **jurisprudencia** I.3o.C. J/33, Novena Época, registro: 181056, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XX, Julio de 2004, página 1490, cuyo rubro es: **“PRUEBA PERICIAL, VALORACIÓN DE LA. SISTEMAS y jurisprudencia II-J-96**, aprobada por el Pleno de la Sala Superior de este Tribunal, publicada en la Revista de este Tribunal, Segunda Época, año III, No. 19, correspondiente al mes de julio de 1981, página 123, de rubro: **“PRUEBA PERICIAL.- SU VALORACION CONFORME AL ARTICULO 221 FRACCION I) DEL CODIGO FISCAL”**, (reproducidas en páginas 46 a 49 la presente sentencia).

Dentro del expediente en que se actúa, constan a fojas 229 a 241, 290 a 303 y 438 a 460 los dictámenes en materia contable, rendidos por los peritos de las partes actora y demandada, así como el emitido por el perito tercero, los que se valoran en términos de los artículos 46, fracción III y 58-25 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

En específico, en las preguntas **2** y **3**, los peritos respondieron lo siguiente:

2.- Por lo que hace a las partidas sobre las que se determina la fluctuación cambiaria de la cual derivan los supuestos ingresos omitidos por \$76'302,497.00 observados por la autoridad demandada, dirá el perito si de la información aportada se puede advertir cómo se determina el ingreso nominal declarado por la actora y si el mismo corresponde a la revaluación por fluctuación cambiaria de una partida que refleja la participación de la actora en el Fideicomiso (*** *****)		
PERITO DE LA ACTORA	PERITO DE LA AUTORIDAD DEMANDADA	PERITO TERCERO
De los papeles de trabajo "ANEXO 8e Investment_Ingreso FX 76M" (también exhibido como contestación a la última acta parcial como "Anexo 9. Cálculo de ganancia por aportaciones (Hold)" advierto que el ingreso nominal derivó del hecho que la actora determinó una utilidad por fluctuación cambiaria en cantidad de MXP\$76,302,497 a partir de revaluar por el tipo de cambio del último día del	Del análisis y revisión a la documentación que integra el expediente y a la documentación proporcionada por la contribuyente, se observa la existencia del papel de trabajo denominado "Anexo 11. Determinación de pagos provisionales fideicomisario 2015", mismo importe que resulta de la suma de los montos manifestados por la contribuyente *** **	(...) Conforme a lo anterior se indica: • En el expediente en comento no se desprende declaraciones o pagos provisionales complementarios a los detallados con anterioridad, a fin de corregir que los ingresos fueron declarados de forma errónea como lo indica la parte actora; siendo estos los que se



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

EXPEDIENTE: 62/22-ERF-01-3



mes, el saldo en dólares de la cuenta ***** "***** *****" en cantidad de USD\$24,283,917.55 (visible en la balanza de comprobación para 2015 en el saldo de la cuenta ***** Capital contribuido-Intercompañías), tal como se muestra a continuación: (...) Por su parte la cuenta ***** "***** (***** *) * ****" es una cuenta de activo de inversiones en sociedades. Del papel de trabajo ANEXO 8º A Papel trabajo CUCA FISO vs Revaluación 2007 vs pólizas" la actora integra el monto de USD\$24,283,917.55 a partir de cargar en la cuenta ***** "***** *****" (posteriormente reclasificada en la cuenta ***** *	como INGRESOS NOMINALES en las declaraciones de pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta a cuenta del ejercicio fiscal de 2015, y considerando que los ingresos acumulables son los ingresos nominales más el ajuste anual por inflación acumulable como lo señala el artículo 14, fracción III, segundo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2015, los ingresos en cantidad de \$76,302,497.00, por concepto de "GANANCIA POR APORTACIÓN AL FIDEICOMISO" relacionados en el papel de trabajo denominado "Anexo 11. Determinación de pagos provisionales fideicomisario 2015" y manifestados en las declaraciones de pagos provisionales a cuenta del ejercicio, se trata de INGRESOS ACUMULABLES por los cuales debe pagar contribuciones, en virtud de que la contribuyente *** ** ***** ***** * * * * *	declararon de forma definitiva por la actora. - No obra en el expediente en comentario soporte documental que sustente que los importes declarados por la cantidad de \$76'302,497.33... no se tratan de ingresos para efecto del ISR en el ejercicio 2015. - Estos montos declarados no cumplen con lo establecido en el artículo 76, primer párrafo y fracción I de la Ley del ISR, el artículo 28, primer párrafo fracción I primer párrafo y II del CFF en correlación con el artículo 33 apartado A, fracciones I y VIII, y apartado B, fracciones I, II y III RCFF, disposiciones vigentes en el año 2015 al no contar con la documentación que da soporte al origen de los montos declarados y que demuestren que no se trata de un ingreso.
***** (únicamente ejercicio 2007) y abonar en la diversa ***** ***** ** (*) por diversos aumentos de capital en dólares que se efectuaron de abril de 2000 hasta febrero de 2007. Lo anterior significa que la actora suscribió participación en el ***** ***** pagado con las aportaciones de capital que suscribió en la actora su entonces accionista ***** ***** ***** (*) A continuación, se integran los registros contables respectivos registrados en moneda nacional: (...) De lo anterior, me es posible concluir que el ingreso	(...) De la información que consta en el expediente consistente en: papel de trabajo denominado "Anexo 9. Cálculo de ganancia por aportaciones (Hold)", en el que se observan diversos cálculos con importes variados en los cuales al final del mismo se observa un concepto denominado "Utilidad cambiaria" por el importe total de \$76,302,497.33, proporciona el siguiente documento: (...)	(...) Se precisa que... de acuerdo a los papeles de trabajo de la parte actora ésta indica que tales montos corresponden a revaluación por fluctuación cambiaria, de una partida que refleja su participación en el Fideicomiso de Banamex, sin embargo discrepa con los pagos provisionales presentados por ella misma.

nominal declarado por la actora corresponde a la revaluación por fluctuación cambiaria de una partida de inversión en sociedades o inversión permanente registrada en la cuenta ***** 11*****	La integración del capital social de la Sociedad, estaba integrado de la siguiente manera: (...) Como se visualiza en la imagen antes plasmada, en el que consta la supuesta integración del CAPITAL SOCIAL, fue firmado por el ** **** ***** **** Presidente del Consejo de Gerentes de **** ***** ***** con fecha 11 de marzo de 2021, fecha posterior al que se notificó la orden de visita domiciliaria por la autoridad fiscal, aunado que se observa que no proporcionó documentación soporte de lo que consta en el libro de variaciones de los cuales si bien proporciona un papel de trabajo en el consta la cantidad de \$76,302,497.00, no aporta documentación soporte con la que ampare los importes señalados en el papel de trabajo, por lo que no se puede advertir cómo se determina el ingreso nominal declarado por la actora y si el mismo corresponde a la revaluación por fluctuación cambiaria de una partida que refleja la participación de la actora en el Fideicomiso (** *****)	
3.- Por lo que hace a las partidas sobre las que se determina la fluctuación cambiaria de la cual derivan los supuestos ingresos omitidos por \$76,302,497, dirá el perito con base en la normativa contable aplicable si las aportaciones al capital de un fideicomiso deben considerarse como créditos o deuda, o si en lugar el reconocimiento de éstos es el de inversión en capital.		
PERITO DE LA ACTORA	PERITO DE LA AUTORIDAD DEMANDADA	PERITO TERCERO
La aportación a un Fideicomiso transfiere la propiedad de los bienes a dicho Fideicomiso para ser utilizados para ciertos objetivos preestablecidos. Estas contribuciones son parte del patrimonio del Fideicomiso y no se consideran una deuda entre el Fideicomitente y el Fiduciario. (...)	(...) Las aportaciones a capital a un Fideicomiso corresponden a transferencias de propiedades de los bienes para ser utilizados en objetivos preestablecidos y forman parte del patrimonio del Fideicomiso, por lo que no se trata de una deuda entre el Fideicomitente y el	(...) De conformidad con lo establecido en la LGTOC, las aportaciones al capital de un fideicomiso deben considerarse como una deuda y/o conservación del patrimonio del Fiduciario, dado que éste tiene la titularidad de la propiedad.

Como resultado del análisis anterior, es razonable tomar una posición donde los aportes realizados por la actora en moneda no mexicana al patrimonio de los Fideicomisos no constituyen una relación deuda-crédito que derive en fluctuaciones cambiarias sujetas al Impuesto Sobre la Renta de México, sino por el contrario, las fluctuaciones cambiarias sólo tienen relevancia para efectos de reflejar en estos financieros el valor razonable de la inversión. Adicionalmente, en los mismos términos, los aportes al patrimonio del Fideicomiso no constituyen deuda o crédito para efectos del Ajuste Inflacionario Anual, en el entendido de que el capital aportado al fideicomiso no refleja una obligación pendiente de cumplimiento en beneficio del aportante.	Fiduciario. No se omite señalar, que la cantidad de \$76,302,497.00, no corresponde a una fluctuación cambiaria, ni aportaciones de capital; sino, a ingresos nominales como la propia contribuyente lo reconoció al manifestar dichos INGRESOS NOMINALES en sus declaraciones de pagos provisionales a cuenta el ejercicio de 2015, como se indicó en la respuesta a la pregunta número 2, sin embargo, dichos ingresos no fueron considerados en los ingresos acumulables de su declaración anual del ejercicio fiscal de 2015, teniendo la obligación de declararlos...	
---	--	--

De los dictámenes anteriores, se puede advertir que tanto la perito de la autoridad demandada como el perito tercero en discordia, fueron coincidentes en sus respuestas y arribaron a las siguientes conclusiones:

- Que de la revisión a la documentación que obra en el expediente, se advierte que respecto a la cantidad de **\$76,302,497.00**, misma que tiene el concepto de ganancia por aportación al fideicomiso, considerada en el papel de trabajo como ingresos nominales, únicamente se cuenta con papeles de trabajo, y no con documentación soporte que permita verificar que se trata de una revaluación por fluctuación cambiaria.

- Es decir, la hoy accionante no aporta documentación soporte con la que ampare los importes señalados en el papel de trabajo, por lo que no se puede advertir cómo se determina el ingreso nominal declarado y si el mismo corresponde a la revaluación por fluctuación cambiaria de una partida que refleja la participación de la actora en el Fideicomiso (***)

- Llegan a la conclusión de que **no corresponde a una fluctuación cambiaria, ni aportaciones de capital; sino, a ingresos nominales.**

Por su parte, **la perito de la actora** concluyó que el ingreso nominal declarado por la actora corresponde a la revaluación por fluctuación cambiaria de una partida de inversión en sociedades o inversión permanente registrada en la cuenta ***** “*****”; sin embargo, no se advierte como lo aduce la actora, el cruce de estos, que acredite que las aportaciones al capital del fideicomiso fueron hechas y que, por ello, se pueda concluir que corresponde a la revaluación por fluctuación cambiaria de una partida de inversión en sociedades o inversión permanente.

Máxime que, incluso con el fin de tener mayores elementos y poder dilucidar si en efecto nos encontramos ante una revaluación por fluctuación cambiaria de una partida que refleja la participación de la actora en el Fideicomiso y no ante ingresos nominales que deben ser acumulados, el Magistrado Instructor consideró necesario llevar a cabo una audiencia especial de peritos, misma que se celebró el día 19 de octubre de 2023 (visible a folios 343 a 348 de autos), y en la cual, con relación al punto en específico se realizaron los cuestionamientos siguientes a la perito de la actora:

1. *En relación a la respuesta 2, señale ¿con qué documentales aportadas ante la autoridad hacendaria se demuestra que la cantidad de \$76'302,497.00, corresponde a la revaluación por fluctuación cambiaria de una partida que refleja la participación de la actora en el Fideicomiso?*

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

Asimismo, deberá identificar en qué tomos y páginas de los expedientes administrativos se encuentran.

Respuesta: De acuerdo con el expediente contable que me fue proporcionado por *** ** me pude percatar que todos los depósitos corresponden a aportaciones de acciones y subsidiarias, de acuerdo con la Norma de Información Financiera NIF C-7, por lo cual, **en un papel de trabajo externo que tenía la compañía hicieron el cálculo de fluctuación cambiaria, por lo cual no tengo información en pólizas contables.** De acuerdo a la Norma de Información Financiera, sabemos que la NIF C-7 no es sujeta de revaluación, por lo que **entiendo, esto fue un error de parte de la compañía y no debe aplicarse como ingresos acumulados.**

Es visible en las fojas 951 a 953 del legajo RRL2022002294 y su acumulado RRL2022003375 copias certificadas, así como en la foja 2894 del legajo 5, escritos presentados por la contribuyente durante la visita domiciliaria.

2. En relación a la respuesta 2, señale ¿con qué documentales aportadas ante la autoridad hacendaria, se puede corroborar que la cantidad de 24'283,917.55 USD, que refiere se encuentra registrada en la cuenta "*****", se trata de aportaciones en dólares al Fideicomiso?

Asimismo, deberá identificar en qué tomos y páginas de los expedientes administrativos se encuentran.

Respuesta: Fue **en el papel de trabajo Anexo 8-A, al papel de trabajo CUCA CUFIN, versus revaluación 2007, versus pólizas,** que se encuentran visibles en la foja 1057 del legajo RRL2022002294 y su acumulado RRL2022003375 copias certificadas.

Como se aprecia, para concluir que el ingreso nominal declarado por la actora corresponde a la revaluación por fluctuación cambiaria de una partida de inversión en sociedades o inversión permanente registrada en la cuenta "*****", la perito únicamente tomó en cuenta la información que obtuvo de papeles de trabajo, lo cual a consideración de esta Sala resulta insuficiente para concluir de la manera en que lo hizo la especialista,

puesto que no relacionó documentación alguna con la que se demuestre que las aportaciones al capital del fideicomiso fueron llevadas a cabo.

Con base en lo anterior, **genera mayor convicción en el ánimo de esta Sala Especializada, las conclusiones a las que arribaron la perito de la autoridad demandada y el tercero en discordia.**

En efecto, se decide otorgarles valor probatorio a dichos dictámenes, ya que es importante recordar que, para que no opere la estimativa indirecta de ingresos, los contribuyentes que tengan obligación de llevar contabilidad deberán registrar sus operaciones y sustentarlos con **la documentación comprobatoria correspondiente.**

Por tanto, esta Sala arriba a la conclusión de que, en el presente juicio, no se logra desvirtuar la presunción de **ingresos acumulables** según ingresos manifestados en **pagos provisionales** presentados por *** ** en cantidad de **\$76'302,497.00**, por lo que también se consideran ingresos acumulables por los cuales debe pagar contribuciones.

E incluso, si la propia actora registró como ingresos nominales, para efectos de los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta, correspondiente al ejercicio de 2015, la cantidad de **\$76'302,497.00**, en términos de lo dispuesto por el artículo 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se trata de un reconocimiento o confesión expresa que opera en su contra, sin que en la especie demuestre que, en efecto dichos ingresos nominales fueron considerados por error.

Puesto que, como refiere el perito tercero, dentro de las documentales que obran en autos, no se desprenden declaraciones o pagos provisionales complementarios, a fin de corregir los ingresos que a dicho de la actora fueron declarados de forma errónea.

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

SÉPTIMO.- Se procede al estudio y resolución del concepto de impugnación **QUINTO**, formulado por la parte actora en el escrito de demanda, tópico 5 de la litis a dilucidar consistentes en resolver "...si es ajustado a derecho el que las autoridades rechacen las deducciones en cantidad de \$21'427,488.00, o si como lo sostiene la actora son procedentes, al corresponder a comisiones bancarias el monto de \$4,457.00 y pérdida cambiaria en importe de \$21'423,031.00."

Al respecto, sostiene la actora que las resoluciones impugnadas resultan ilegales, toda vez que, las autoridades rechazan un total de **\$21'427,488.00** de **deducciones** autorizadas equivalentes al 100% de las que manifestó en la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta correspondiente al ejercicio fiscal de 2015, por concepto de: **gastos de operación** en cantidad de **\$3'377,121.00**, **pérdida cambiaria** en cantidad de **\$21'423,031.00** y **depreciación y amortización contable por -\$3'372,664.00**, bajo la consideración de que no se proporcionó la información y documentación soporte correspondiente a dichas deducciones.

Refiere que, el rechazo de las deducciones en cuestión resulta ilegal, pues contrario a lo señalado por la autoridad exactora, sí proporcionó la información soporte de estas, sin embargo, la fiscalizadora sólo hace una relación de la información y documentación que fue proporcionada para soportar la procedencia de dichas deducciones.

Señala que, las deducciones por concepto de **gastos de operación** en cantidad de **\$3'377,121.00**, se integran por dos partidas, la primera corresponde a erogaciones por **comisiones bancarias** en

cantidad de **\$4,457.00** y una segunda partida corresponde a la **amortización de gastos diferidos** en cantidad de **\$3'372,664.00**.

Manifiesta que proporcionó auxiliar, así como póliza contable correspondiente al asiento en cuestión, precisando que este registro, forma parte de las partidas contables no fiscales, en virtud de que, una amortización contable no constituye una deducción autorizada en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que fue excluida con posterioridad en la conciliación contable fiscal.

Es decir, si bien en un inicio la hoy actora consideró la cantidad de **\$3'377,121.00** como partida integrante de las deducciones, también es cierto que, restó la depreciación y amortización contable en un importe de **\$3,372,664.00** neutralizando su efecto, únicamente generando una diferencia de **\$4,457.00** referente a las comisiones bancarias.

Esto es, insiste en que, no le dio efectos fiscales de deducciones a las referidas amortizaciones, sino únicamente le otorgó efectos de deducción a las comisiones bancarias en un importe de **\$4,457.00**, señalando que, incluso, exhibió como prueba adicional al recurso de revocación, el papel de trabajo con la integración del resultado fiscal de la actora, donde consta la integración contable y donde se advierte claramente que no se le dan efectos fiscales de deducción a las partidas de gastos de operación y depreciación/amortización contable.

Por otro lado, señala que consideró la cantidad de **\$21'423,031.00** como deducción autorizada por concepto de **pérdida cambiaria** a la que la Ley del Impuesto sobre la Renta le da el tratamiento de intereses.

Señala que, respecto de esta partida, procede de la revaluación de la cuenta ***** que contiene el saldo en pesos y

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

en dólares, por lo que, únicamente se consideró la revaluación de los dólares al 31 de diciembre de 2015 que ascendió a **8'223,519.01 USD**. Los saldos de los pasivos a dicha fecha se encuentran validados en el dictamen fiscal de 2015.

Refiere que en términos del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se da el tratamiento de interés a las ganancias o pérdidas cambiarias, devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera, incluyendo las correspondientes al principal y al interés mismo, los cuales en términos del artículo 25, fracción VII, de la ley referida, son deducibles conforme se devenguen.

Lo anterior se traduce en que, la accionante está obligada a reconocer el incremento o la pérdida patrimonial que derive de la fluctuación cambiaria, es decir, en el caso de la pérdida cambiaria, se trata de una disminución patrimonial derivada por la pérdida de valor del peso mexicano frente a una moneda extranjera.

De esta manera, la pérdida cambiaria deriva de las partidas contables que tienen una relación de crédito o deuda y que se encuentran referidas a una moneda extranjera, aduciendo que, no debe perderse de vista que de conformidad con el artículo 52, del Código Fiscal de la Federación, le asiste la presunción de certeza salvo prueba en contrario de los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes en relación con el cumplimiento de obligaciones fiscales, tal como sucede en el caso concreto en relación con la existencia y naturaleza del saldo de la cuenta ******* "***** –**
cargos por pagar – CP".

Manifiesta que, con la documentación exhibida y la prueba pericial, se puede advertir que las operaciones realmente se llevaron a cabo, por lo que resulta procedente el reconocimiento de su efecto fiscal deducible, por lo que, sostiene que es ilegal el rechazo de deducciones en cantidad de **\$21'427,488.00**, al indicar que las autoridades demandadas valoran indebidamente las pruebas ocasionando una incorrecta apreciación de los hechos.

Por su parte, la autoridad sostuvo la legalidad y validez de sus actos.

A juicio de esta Sala, los argumentos vertidos por la accionante en su escrito de demanda resultan **parcialmente fundados**, por las siguientes consideraciones:

En primer lugar, en la resolución contenida en el oficio 500-50-00-01-01-2021-21135, de fecha 08 de diciembre de 2021, emitida por el Administrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal de San Luis Potosí "1", de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, del Servicio de Administración Tributaria, entre otros motivos, se negó de forma total a la parte actora la solicitud de devolución de saldo a favor por concepto de Impuesto Sobre la Renta, correspondiente al ejercicio fiscal 2015, en cantidad de \$18'641,478.00, por lo siguiente:

- **Que** de la revisión a la declaración anual complementaria del ejercicio fiscal 2015, presentada el 27 de julio de 2016, **la actora manifestó** en el apartado de la "DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA", en el concepto **"TOTAL DE DEDUCCIONES AUTORIZADAS Y DEDUCCIÓN INMEDIATA DE INVERSIONES"**, la cantidad de **\$21'427,488.00**, los cuales se encuentran integrados de la siguiente manera:

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

DEDUCCIONES AUTORIZADAS EJERCICIO 2015	
CONCEPTO	IMPORTE
(+) Gastos de operación	\$3,377,121.00
(+) Perdida cambiaria	\$21,423,031.00
(-) Depreciación y amortización contable	\$3,372,664.00
DEDUCCIONES AUTORIZADAS	\$21,427,488.00

24

- A efecto de allegarse de información suficiente y contar con la plena certeza del origen y procedencia de cada uno de los conceptos que integran las deducciones, requirió a la hoy actora *** ** diversa documentación e información.
- Sin embargo, la hoy accionante no exhibió documentación soporte alguna respecto al rubro de “DEDUCCIONES AUTORIZADAS”, presentando únicamente papeles de trabajo, sin identificar plenamente dichos importes en registros de contabilidad, ni proporcionó documentación soporte alguna que sustente dichos cálculos que constan en los papeles de trabajo proporcionados y manifestados en su declaración anual del ejercicio 2015.
- En ese sentido, la autoridad fiscalizadora determinó que con los elementos proporcionados no se genera plena certeza de que, por el ejercicio fiscal revisado, la actora haya generado deducciones autorizadas en cantidad de **\$21’427,488.00**, manifestadas en la declaración anual de tipo complementaria del ejercicio de 2015 y, por lo tanto, no se acredita el origen de los

²⁴ A partir de páginas 103 a 125 de la resolución por la cual se negó la solicitud de devolución de saldo a favor por concepto de Impuesto Sobre la Renta, visible a folios 189 a 200 de autos.

conceptos: **gastos de operación, pérdida cambiaria y depreciación y amortización contable** manifestados.

Una vez expuesto lo anterior, es necesario precisar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la contradicción de tesis 41/2005 PL²⁵, estableció que las deducciones en materia del

²⁵ <https://sif2.scjn.gob.mx/detalle/ejecutoria/19862>

"...Ahora bien, a fin de atender a los requisitos que determinan el carácter deducible de algún concepto -y, por ende, su inclusión en cualquiera de los dos grupos a los que se ha hecho referencia-, resulta necesario apegarse a un criterio por demás objetivo, dado el alcance tan genérico en su interpretación, recurriendo a algunos otros elementos como son: la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias, la identificación de las mismas con los fines de la negociación, la relación que guardan los conceptos de deducción con las actividades normales y propias del contribuyente, así como la frecuencia con la que se suceden determinados desembolsos y la cuantificación de los mismos.

Del contenido de los artículos 29 y 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta se desprende que las personas morales que tributan en los términos del título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta tienen la posibilidad de deducir, entre otros conceptos, los gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

Ciertamente, para la obtención del ingreso el contribuyente requiere de la realización de determinados gastos que le son absolutamente necesarios para la consecución de su objeto social y del ingreso, como lo es la adquisición de materia prima, el pago de salarios a sus trabajadores, los gastos de administración del negocio, etcétera. Este tipo de gastos que deben realizarse sin que exista posibilidad de su omisión son los que se consideran necesarios. Respecto de tales gastos, el legislador debe valorar la erogación de los mismos y -en principio- reconocer su deducibilidad como concepto, ya que son gastos inevitables e indispensables sin los cuales la obtención de ingresos se pondría en riesgo.

Por otra parte -en clara referencia al mencionado segundo grupo de erogaciones-, existen otro tipo de gastos que el contribuyente puede realizar o no, es decir, son contingentes, ya que no son necesarios para la obtención de ingresos sino que su realización es alternativa y no está estrechamente vinculada a la obtención de recursos económicos. Este tipo de gastos, al no ser indispensables, el legislador puede o no considerar factible la deducción de los mismos, o de una parte de ellos, ya que su erogación no condiciona la obtención del ingreso en forma alguna.

Como ha sido apuntado en los párrafos precedentes, la indispensabilidad en las deducciones constituyen el principio rector de éstas -y, de hecho, es el criterio que permite distinguir entre las erogaciones que el legislador debe reconocer en la determinación de la capacidad contributiva que justifica la concurrencia del causante para el sostenimiento de los gastos públicos-, ante la evidente necesidad de realizar determinadas erogaciones como medio tanto para la consecución de los fines de la empresa como para la generación de los ingresos -que a su vez justifican la contribución al levantamiento de los gastos públicos-.

La concepción genérica de este requisito es justificable al atender a la cantidad de supuestos casuísticos, que en cada caso concreto puedan recibir el calificativo de "estrictamente indispensables"; por tanto, siendo imposible dar una definición que abarque todas las hipótesis factibles o establecer reglas generales para su determinación, resulta necesario interpretar el concepto de estrictamente indispensable, atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate.

De esta manera, por "gastos" se entiende las erogaciones o salidas de dinero o bienes del patrimonio de una empresa, sin recuperación. Por su parte, el Diccionario de la Lengua Española, señala como significado de los conceptos "estrictamente", "estricto", "indispensable" y "necesario", lo siguiente:

"Estrictamente: precisamente, en todo rigor de derecho."

"Estricto: estrecho, ajustado enteramente a la necesidad o a la ley y que no admite interpretación."

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

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

En relación con los calificativos examinados, conviene atender a los elementos comunes que se han tomado en cuenta para determinar cuándo puede considerarse un gasto como estrictamente indispensable para una empresa, a saber:

- A) Que el gasto esté destinado o relacionado directamente con la actividad de la empresa;
- B) Que sea necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de ésta;
- C) Que de no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo;
- D) Que deben representar un beneficio o ventaja para la empresa en cuanto a sus metas operativas;
- E) Que deben estar en proporción con las operaciones del contribuyente.

En tales condiciones, el carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que cumplimente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo ello podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de éstas, es decir, cuando de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su perjuicio.

De ello se sigue que los gastos susceptibles de deducir de los ingresos que se obtienen, son aquellos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social.

En relación con este tipo de erogaciones, dada su estrecha vinculación con la realización del hecho imponible del gravamen en comento, el legislador no puede más que reconocerlos -al menos conceptualmente-, si bien desde luego se encuentra en posibilidad de establecer modalidades o requisitos para autorizar la realización de la deducción.

Así, si bien se reconoce ampliamente que las deducciones en el impuesto sobre la renta deben interpretarse de manera restrictiva -en el sentido de que únicamente pueden realizarse las deducciones autorizadas por el legislador y de conformidad con los requisitos o modalidades que éste determine-, lo anterior de ninguna manera implica que no pueda realizarse un juicio sobre la decisión del legislador, pues existen ciertas erogaciones cuya deducción debe reconocerse, ya no por un principio de política fiscal sino en atención a la garantía constitucional de proporcionalidad.

En este caso, como se anticipaba, el reconocimiento conceptual de la deducción desde luego puede ir acompañado del establecimiento de modalidades, requisitos, o bien, inclusive, de restricciones, supuestos éstos que pueden obedecer a finalidades sociales, económicas, de política fiscal o extrafiscales. Sin embargo, las referidas medidas legislativas deben ser justificadas razonablemente, en atención a que su configuración normativa tiene una trascendencia en la determinación del gravamen que corresponde a la capacidad de los causantes para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

Por el contrario, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se aprecie la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante

Impuesto Sobre la Renta deben interpretarse de manera restrictiva, es decir, únicamente pueden realizarse las deducciones autorizadas por el legislador y deben contar con las siguientes características:

ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos.

En resumen, de lo expuesto en último término puede desprenderse una distinción entre dos tipos de erogaciones, relevantes para el impuesto sobre la renta, mismas que se identifican a continuación:

1. Las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos se identifique con la renta neta de los causantes.

Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, siempre y cuando éstas obedezcan a fines sociales, económicos o extrafiscales, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados.

2. Por otra parte, se aprecia la existencia de erogaciones que no son necesarias e indispensables para generar el ingreso del causante -como pueden ser los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes-. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales económicas o extrafiscales.

En el presente punto, para efectos de claridad en la decisión que ha de tomar este Tribunal Pleno, resulta conveniente recapitular en cuanto a las conclusiones parciales a las que se ha arribado a través del desarrollo expuesto, así como a los puntos que aún quedan pendientes de dilucidar.

De esta manera, pueden ya enunciarse las siguientes afirmaciones, como sustento de la decisión que se tomará en relación con la resolución de la contradicción de tesis suscitada entre las Salas de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación:

a. Para la valoración de la capacidad contributiva idónea para el sostenimiento de las cargas públicas, tratándose del impuesto sobre la renta de las personas morales, es necesario atender no tanto a los ingresos obtenidos por las empresas en la consecución de su objeto social -y que constituyen el objeto del gravamen- sino a la renta neta que se obtiene mediante el reconocimiento de las erogaciones necesarias para generar dichos ingresos, misma que se identifica con la utilidad fiscal;

b. No cualquier erogación efectuada en el desarrollo de la actividad de la empresa debe ser reconocida para la determinación de dicha renta neta, sino exclusivamente aquellas que se identifiquen de manera necesaria e indispensable con la generación del ingreso, es decir, las que se realicen como costo de producción de dicho ingreso;

c. Dichas erogaciones deben ser reconocidas por el legislador como deducciones en materia del impuesto sobre la renta de manera conceptual, lo cual de ninguna manera implica que el creador de la norma no pueda establecer modalidades, requisitos o, inclusive, restricciones para la autorización concreta de la deducción;

d. Dichas modalidades, requisitos o restricciones deben ser justificadas de manera objetiva y razonable, a fin de que no se traduzcan en la causa de una afectación a las garantías de los gobernados.

ACTORA: * ****

- Deben estar previstas en la ley.
- Son personalísimas e intransferibles por parte del contribuyente.
- Estar sujetas a requisitos o modalidades.
- Deben de estar amparadas por su comprobante fiscal o por la existencia de la operación llevada a cabo.
- Estar debidamente registradas en la contabilidad y pagado el Impuesto Sobre la Renta.

Las consideraciones anteriores fueron reiteradas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia cuyo rubro es el siguiente **“RENTA. EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN XXX, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LAS EROGACIONES QUE A SU VEZ CONSTITUYAN INGRESOS EXENTOS PARA LOS TRABAJADORES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.”**²⁶, que

²⁶

Registro digital: 2013224

Instancia: Segunda Sala

Décima Época

Materias(s): Constitucional, Administrativa

Tesis: 2a./J. 189/2016 (10a.)

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 37, Diciembre de 2016, Tomo I, página 684

Tipo: Jurisprudencia

RENTA. EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN XXX, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LAS EROGACIONES QUE A SU VEZ CONSTITUYAN INGRESOS EXENTOS PARA LOS TRABAJADORES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. El citado precepto contiene una regla de no deducibilidad de los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53, o bien, de 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a sus trabajadores en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior. **Ahora, esas erogaciones son de carácter estructural al estar vinculadas con la generación del ingreso, y si bien deben ser reconocidas por el legislador,** ello no impide que se impongan restricciones o límites basados en una finalidad constitucionalmente válida, sean racionales y razonables. Así, el precepto de referencia no viola el principio de proporcionalidad tributaria, pues del proceso legislativo que le dio origen se advierte que una de las finalidades que persigue la norma

en la parte de interés sostuvo que las erogaciones son de carácter estructural al estar vinculadas con la generación del ingreso y **deben ser reconocidas por el legislador**.

Asimismo, nuestro Máximo Tribunal al resolver la contradicción de tesis citada 41/2005 PL, determinó que existen dos tipos de deducciones: necesarias o estructurales e innecesarias o no estructurales.

Las deducciones **necesarias o estructurales**, son reconocidas por el legislador y se encuentran vinculadas con "la actividad del contribuyente", con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que se cumplan en forma cabal sus actividades, de manera que, de no realizarlo, éstas tendrían que disminuirse o suspenderse, las cuales tienen las siguientes características:

- Que el gasto esté destinado o relacionado directamente con la actividad de la empresa.
- Que sea necesario para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de ésta.

es el combate a la elusión fiscal, ya que: a) Constituye una finalidad constitucionalmente válida con fundamento en una interpretación sistemática de los artículos 3o., 16, 25 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. b) Existe una relación de índole instrumental entre el medio utilizado y el fin pretendido (racionalidad), pues desincentiva el abuso en el ejercicio del derecho a deducir esos gastos ante la ausencia de impuestos mínimos de control, reservando las erogaciones a los casos en que resulte estrictamente indispensable para el desarrollo de las actividades de la persona moral, y evitando con ello prácticas en las que se utilicen las deducciones de manera atípica o distorsionada. Por tanto, es idónea en cuanto permite reconducir el ejercicio del reconocimiento de la deducción al fin primordial para la que fue creada, constituyendo con ello una medida correctiva que contribuye al combate de prácticas elusivas de las empresas, y necesaria, en virtud de que ante la desaparición de impuestos mínimos de control en el sistema de renta, el legislador consideró indispensable introducir una medida tendente a combatir esas prácticas - generalmente advertidas- en las que incurren las personas morales en su calidad de patrones. c) Se cumple una relación proporcional entre los medios y los fines (razonabilidad), pues se reconoce la deducción aunque sea de manera parcial respecto de un gasto cuya relación con la generación de los ingresos de las personas morales es indeterminada, de forma que no se nulifica la eficacia en el reconocimiento de la erogación, e inclusive la propia legislación da un efecto fiscal a los conceptos no deducibles por lo que respecta al cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas. Además, la obligación de proveer previsión social corresponde al patrón en coadyuvancia con el Estado, por lo que asumir como un derecho absoluto e ilimitable la deducción de las erogaciones de que se trata, implicaría trasladar íntegramente el impacto económico al Estado, por la disminución de los ingresos tributarios por concepto de impuesto sobre la renta.

Tesis de jurisprudencia 189/2016 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de noviembre de dos mil dieciséis.

Esta tesis se publicó el viernes 02 de diciembre de 2016 a las 10:14 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 05 de diciembre de 2016, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

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

- Que de no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo.
- Que deben representar un beneficio o ventaja para la empresa en cuanto a sus metas operativas.
- Que deben estar en proporción con las operaciones del contribuyente.

Por su parte, **las deducciones innecesarias o no estructurales** son otro tipo de gastos que el contribuyente puede realizar o no, es decir, son contingentes, ya que no son necesarios para la obtención de sus ingresos, sino que su realización es alternativa y no está estrechamente vinculada a la obtención de recursos económicos. Este tipo de gastos, al no ser indispensables, el legislador puede o no considerar factible la deducción de estos, o de una parte de ellos, ya que su erogación no condiciona la obtención del ingreso en forma alguna. Suelen obedecer a una finalidad de naturaleza fiscal o extrafiscal, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos.

Ahora bien, es necesario señalar que, de conformidad con los artículos 81 y 82 del Código Federal de Procedimientos Civiles²⁷,

²⁷ **ARTICULO 81.-** El actor debe probar los hechos constitutivos de su acción y el reo los de sus excepciones.

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

- I.- Cuando la negación envuelva la afirmación expresa de un hecho;
- II.- Cuando se desconozca la presunción legal que tenga a su favor el colitigante, y

aplicable de manera supletoria en el juicio, corresponde a la actora probar los hechos constitutivos de su acción, tanto en el desarrollo de las facultades de comprobación que ejerza la autoridad fiscal, como en el juicio contencioso administrativo; por lo que, **es a ella a quien le corresponde acreditar el origen de las operaciones llevadas a cabo.**

Como segundo punto de partida, es necesario precisar que la ley concede a la autoridad hacendaria la facultad de verificar la efectiva realización de las operaciones, es decir, dota a dicho órgano con la atribución para hacer uso de los medios probatorios previstos legalmente para constatar esas transacciones; y entre esos medios probatorios de los que puede hacer uso, se encuentra, sin lugar a dudas, la presunción, probanza que es frecuente en el ámbito tributario, así como necesaria en la medida de la posible existencia de conductas fraudulentas de los sujetos obligados, pues parte de una probabilidad normal en la realización de un hecho de difícil constatación para la autoridad al crearse una verdad jurídica distinta a la real.

Dicha presunción, puede ser sustentada con el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación²⁸, que autoriza al legislador para

III.- Cuando se desconozca la capacidad.

²⁸. **Artículo 63.** Los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código o en las leyes fiscales, o bien que consten en los expedientes, documentos o bases de datos que lleven, tengan acceso o en su poder las autoridades fiscales, así como aquéllos proporcionados por otras autoridades, podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales.

Cuando otras autoridades proporcionen expedientes o documentos a las autoridades fiscales conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, estas últimas deberán conceder a los contribuyentes un plazo de quince días, contado a partir de la fecha en la que les den a conocer tales expedientes o documentos, para manifestar por escrito lo que a su derecho convenga, lo cual formará parte del expediente administrativo correspondiente.

Las mencionadas autoridades estarán a lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo, sin perjuicio de su obligación de mantener la confidencialidad de la información proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva, a que se refiere el artículo 69 de este Código.

Las copias, impresiones o reproducciones que deriven del microfilm, disco óptico, medios magnéticos, digitales, electrónicos o magneto ópticos de documentos que tengan en su poder las autoridades, tienen el mismo valor probatorio que tendrían los originales, siempre

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

que dentro de un sistema tributario justo adopte las medidas que sean eficaces para lograr el cumplimiento de las obligaciones fiscales; en el entendido que debe existir un correcto equilibrio entre el hecho que está demostrado y el que se presume, de tal manera que uno sea consecuencia necesaria del otro, es decir, que ese proceso deductivo sea racional y coherente con el hecho que esté plenamente demostrado.

Así, la presunción no es más que la consecuencia que la ley o el juzgador deduce de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido; la primera se denomina legal -cuando la ley la prevé expresamente- y la segunda, humana -cuando de un hecho conocido se deduce otro que es consecuencia ordinaria de aquél-, y si esa regla de deducción lógica no se respeta, el proceso deductivo no sería coherente y racional, en ese sentido, la presunción como medio legal de prueba, válidamente puede sustentar la inexistencia de las operaciones, siempre que esa deducción lógica sea una consecuencia necesaria del hecho que la autoridad haya conocido plenamente, esto es, que la presunción que se haga, resulte racional y coherente con el hecho demostrado.

También, los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en el Código

que dichas copias, impresiones o reproducciones sean certificadas por funcionario competente para ello, sin necesidad de cotejo con los originales.

También podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales, las actuaciones levantadas a petición de las autoridades fiscales, por las oficinas consulares.

Las autoridades fiscales presumirán como cierta la información contenida en los comprobantes fiscales digitales por Internet y en las bases de datos que lleven o tengan en su poder o a las que tengan acceso.

Fiscal de la Federación o en las leyes fiscales, o bien que consten en los expedientes, documentos o bases de datos que lleven, tengan acceso o en su poder las autoridades fiscales, así como aquéllos proporcionados por otras autoridades, podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales.

Tal y como lo ha sostenido y reiterado el Poder Judicial de la Federación en diversas tesis, como la que a continuación se cita VI.3o.A.358 A (9a.), de rubro **“FACULTADES DE COMPROBACIÓN. CUANDO EN SU EJERCICIO LAS AUTORIDADES FISCALES ADVIERTAN QUE LOS DOCUMENTOS PRESENTADOS POR LOS CONTRIBUYENTES AMPARAN OPERACIONES QUE NO SE REALIZARON, PUEDEN DETERMINAR LA INEXISTENCIA DE ESOS ACTOS JURÍDICOS, EXCLUSIVAMENTE PARA EFECTOS FISCALES”**²⁹, al afirmar que el ejercicio de tales facultades implica averiguar si los actos jurídicos que se justifican con los documentos que los contribuyentes presenten durante las revisiones se llevaron a cabo en la realidad o no, pues sólo de esa forma se tendrá certeza de la existencia de las operaciones que ahí se describen. Así, en dicho criterio se afirma también que, cuando las autoridades fiscales adviertan que los documentos presentados por los causantes amparan operaciones que no se realizaron, es posible determinar la

²⁹ Tesis aislada VI.3o.A.358 A (9a.), establecida por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro XII, septiembre de 2012, tomo 3, página 1745, cuyo rubro y texto dispone lo que a continuación se transcribe: **“FACULTADES DE COMPROBACIÓN. CUANDO EN SU EJERCICIO LAS AUTORIDADES FISCALES ADVIERTAN QUE LOS DOCUMENTOS PRESENTADOS POR LOS CONTRIBUYENTES AMPARAN OPERACIONES QUE NO SE REALIZARON, PUEDEN DETERMINAR LA INEXISTENCIA DE ESOS ACTOS JURÍDICOS, EXCLUSIVAMENTE PARA EFECTOS FISCALES.** Conforme al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales están facultadas para verificar que los contribuyentes, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados, han cumplido con las disposiciones tributarias, ya sea a través de visitas domiciliarias, revisiones de gabinete o con el cotejo de la información proporcionada por estas personas. Así, el ejercicio de tales facultades implica averiguar si los actos jurídicos que se justifican con los documentos que los contribuyentes presenten durante las revisiones se llevaron a cabo en la realidad o no, pues sólo de esa forma se tendrá certeza de la existencia de las operaciones que ahí se describen. Consecuentemente, cuando las autoridades fiscales adviertan que los documentos presentados por los causantes amparan operaciones que no se realizaron, pueden determinar la inexistencia de esos actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales, sin que ello implique la anulación para efectos generales de dichos actos, sino únicamente la negación de su valor en el ámbito tributario; es decir, aquéllas podrán restar eficacia probatoria a los comprobantes fiscales, contratos y demás documentos relacionados, únicamente para la determinación, devolución o acreditamiento de las contribuciones”.

ACTORA: * ****

inexistencia de esos actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales.

Lo cual es coincidente con lo sostenido por la Sala Superior de este Tribunal, al tenor de la tesis con clave **VIII-P-1aS-216**, de rubro **“FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL. EN SU EJERCICIO, VÁLIDAMENTE PUEDE DESCONOCER LOS EFECTOS FISCALES DE LOS ACTOS JURÍDICOS CONSIGNADOS EN LA CONTABILIDAD, CUANDO CAREZCAN DE MATERIALIDAD”**³⁰. De dicha tesis conviene destacar lo afirmado en el sentido de que el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación³¹ y demás preceptos relativos que regulan la

³⁰ Tesis con clave VIII-P-1aS-216, cuyo rubro y texto se transcriben a continuación: **“FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL. EN SU EJERCICIO, VÁLIDAMENTE PUEDE DESCONOCER LOS EFECTOS FISCALES DE LOS ACTOS JURÍDICOS CONSIGNADOS EN LA CONTABILIDAD, CUANDO CAREZCAN DE MATERIALIDAD.-** A través de las facultades de comprobación comprendidas en las diversas fracciones del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, lo que el Legislador pretendió es que en el caso de ser autodeterminadas las contribuciones por parte de los sujetos obligados, la autoridad fiscal estuviera en posibilidad de verificar si se realizaron las situaciones jurídicas o de hecho a las que los contribuyentes pretenden darles efectos fiscales, basándose en datos, documentos e información aportados por los sujetos visitados y terceros, e incluso en lo observado durante la visita, pues solo de esa forma se tendrá certeza de la existencia de las operaciones que ahí se describen. Ahora bien, el postulado básico de la norma de información financiera A-2 es que prevalezca la sustancia económica sobre la forma, respecto de los eventos económicos de una empresa que se registran. En este sentido, el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación y demás preceptos relativos que regulan la forma y términos en que un contribuyente ha de llevar su contabilidad, también parten del mismo postulado, es decir, que solo deben registrarse las operaciones que existen, y que además, en dicho registro debe prevalecer el fondo o sustancia económica sobre la forma legal. Por tanto, si derivado de una revisión la autoridad advierte que las operaciones que constan en la contabilidad no tienen sustancia material, puede determinar su inexistencia exclusivamente para efectos fiscales, es decir, desconocer su eficacia para la determinación, devolución o acreditamiento de contribuciones, sin que ello implique anular para efectos generales el acto jurídico en cuestión, ni mucho menos exceder el objeto de la orden de visita”. Dicha tesis deriva del Juicio Contencioso Administrativo Núm. 4351/16-07-01-4-OT/1124/17-S1-04-04, resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 15 de agosto de 2017, por unanimidad de 5 votos a favor, siendo ponente el Magistrado Rafael Anzures Uribe y secretaria la Lic. Ana María Reyna Ángel. Dicho criterio fue publicado en la R.T.F.J.A. Octava Época. Año II. No. 16, noviembre 2017, página 315.

³¹ **Artículo 28.** Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

- I. La contabilidad, para efectos fiscales, se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros

forma y términos en que un contribuyente ha de llevar su contabilidad, también parten del postulado de que solo deben registrarse las operaciones que existen, y que, además, en dicho registro debe prevalecer el fondo o sustancia económica sobre la forma legal.

Por ende, la autoridad hacendaria podría válidamente rechazar los efectos fiscales que corresponderían a determinados conceptos —en el caso concreto, su deducción o acreditamiento—, cuando las operaciones correspondientes no superen un determinado umbral a partir del cual pueda corroborarse su existencia efectiva y la realidad de sus efectos jurídicos y económicos.

En esas consideraciones, se advierte que la autoridad demandada sustentó su resolución en el hecho de que, la actora **no aportó documentación e información suficiente que diera certeza del origen de cada uno de los conceptos que integran las deducciones manifestadas en la declaración anual de tipo complementaria del**

sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

Tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con los equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos. Se entiende por controles volumétricos, los registros de volumen que se utilizan para determinar la existencia, adquisición y venta de combustible, mismos que formarán parte de la contabilidad del contribuyente.

Los equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos serán aquellos que autorice para tal efecto el Servicio de Administración Tributaria, los cuales deberán mantenerse en operación en todo momento.

II. Los registros o asientos contables a que se refiere la fracción anterior deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.

III. Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.

IV. Ingresarán de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto.

ejercicio fiscal de 2015.

En este sentido, como punto de partida, se debe hacer un pronunciamiento sobre los extremos que pueden ser acreditados en el juicio contencioso administrativo, a fin de que los particulares puedan soportar el derecho a otorgar plenos efectos jurídicos y económicos a sus operaciones en aquellos casos en los que la autoridad hacendaria acuse que no se acredita la deducción; y, posteriormente, sobre los elementos probatorios que podrían ser aportados para acreditar tales extremos.

Para la procedencia de los efectos fiscales pretendidos por los contribuyentes, se considera que, cuando las autoridades fiscales señalen que las transacciones no son reales, puede atenderse a un parámetro objetivo que puede demostrar que las deducciones son procedentes, como lo es, el correspondiente a la entrega de los bienes o servicios contratados, la cual si bien no son los únicos elementos que puede demostrar la existencia efectiva de las transacciones de que se trate, debe valorarse que también existen aspectos subjetivos, como lo es la razón de negocios, entendida como un propósito independientemente al puramente tributario.

En esas consideraciones, debe cumplirse con lo establecido en el artículo 58-24 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo³²; por lo que, los medios de convicción

³² **ARTÍCULO 58-24.** En el juicio de resolución exclusiva de fondo, serán admisibles únicamente las pruebas que hubieren sido ofrecidas y exhibidas, en:

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

que se ofrezcan deben tratarse de elementos probatorios que ya se hubieran ofrecido ante la autoridad hacendaria en el procedimiento de fiscalización o en el recurso de revocación, o bien, en el acuerdo conclusivo que se hubiere intentado, lo que en el caso aconteció, pues las pruebas obran en el expediente administrativo, exhibido por la autoridad enjuiciada al contestar la demandada.

Así, esta Sala procede al estudio y resolución de cada uno de los conceptos cuyo rechazo de deducciones nos ocupa, a efecto de verificar si las deducciones declaradas por la actora como **gastos de operación, pérdida cambiaria y depreciación/amortización contable**, cumplen con los requisitos para ser deducibles, atendiendo a los motivos y fundamentos que tuvo la autoridad para el rechazo de estas.

❖ **Gastos de operación**, en cantidad de **\$3'377,121.00**.

Este rubro se integra por dos partidas, la primera corresponde a **erogaciones por comisiones bancarias** y la segunda partida corresponde a la **amortización de gastos diferidos**, de la siguiente manera:

Comisiones bancarias	\$4,457.00
Amortización gastos diferidos	\$3'372,664.00
Total de gastos de operación	\$3'377,121.00

Respecto de los **gastos de amortización**, fue presentado en el rubro de "gastos de operación" del estado de resultados de la declaración anual, y a efecto de acreditar su origen y procedencia la accionante proporcionó ya sea desde el procedimiento de fiscalización, en el recurso administrativo y en el presente juicio, las siguientes pruebas, mismas que son valoradas en términos de lo

III. El recurso administrativo correspondiente.

dispuesto por los artículos 46, fracción III y 58-24 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo:

Anexo 14, relativo al papel de trabajo que contiene el cálculo de la declaración anual complementaria por dictamen 2015, donde se advierte que la hoy accionante *** **
*** **, consideró como deducciones fiscales no contables la cantidad de **\$3'372,664.00**, correspondiente a amortizaciones, monto que fue restado de las deducciones autorizadas, como se aprecia:

(+) Deducciones Contables no Fiscales	
ISR Periodo	
Cargos diferidos amortizacion diferidos	3,372,664.08
Otros gastos por cancelacion de cuenta banacaria metodo de participacion	-
impuestos diferidos	
amortizaciones	
TOTAL	3,372,664.08

...

(d) Integración de Ingresos y deducciones acumulables durante el ejercicio 2015

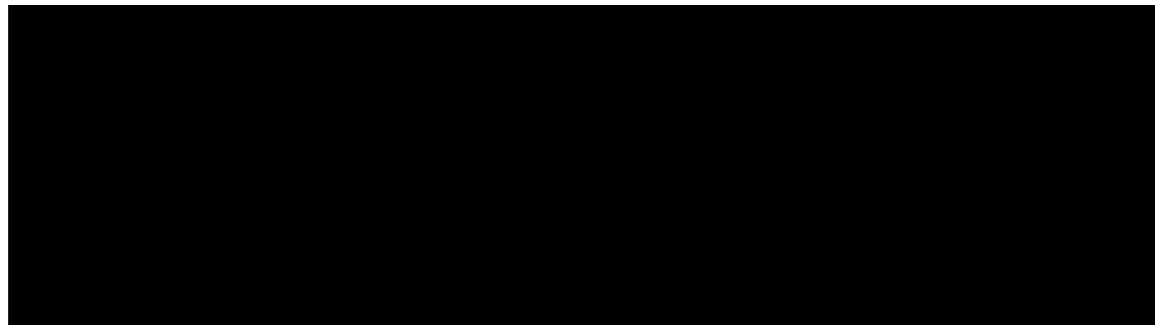
Ingresos contables	117,033,870.00
(+) Ingreso Fiscal No Contable	1,698,475.98
(-) Ingreso Contable No Fiscal	117,033,365.51
Ingresos Acumulados	1,698,980.00
Deducciones contables	24,800,152.00
(-) Deducción Fiscal No Contable	3,372,664.08
(+) Deducción Contable No Fiscal	-
Deducciones Autorizadas	21,427,487.92
Utilidad o pérdida fiscal	19,728,507.92
	0.08

...

³³ Documental visible a folio 579 del legajo 1/5 del expediente administrativo VRM0600005/21.

Asimismo, la hoy actora exhibió como prueba la declaración complementaria por dictamen, correspondiente al ejercicio de 2015, presentada vía internet ante el Servicio de Administración Tributaria el 27 de julio de 2016, (visible en folios 1292 a 1280 del expediente administrativo formado en el recurso de revocación RRL2022002294 y su acumulado RRL2022003375); en la cual, dentro del rubro de “Conciliación entre el resultado contable y el fiscal”, la contribuyente ***** ****, declaró deducciones contables no fiscales en cantidad de **\$3'372,664.00** y una depreciación y amortización contable por la misma cantidad, por lo que tuvo un total de deducciones autorizadas en cantidad de **\$21'427,488.00**.

Así como el anexo 6, consistente en papel de trabajo denominado “Auxiliar gastos de operación 2015”, donde se advierte que, la actora registró un movimiento en cantidad de 194,504.21 USD, que convertidos a moneda nacional resultan en un importe de \$3'372,664.08, con concepto de registro “Amort DFC”:



34

También exhibió el documento denominado “Integración de gasto por comisiones bancarias” del cual se advierte que, se trata de un papel de trabajo de la cuenta número ********* denominada “Comisiones bancarias”, y consta de 12 movimientos que suman la cantidad de \$4'457.22, relativos a CFDI's emitidos por ****** ***** ****** ******* ** ******* a la hoy actora por concepto de “Comisiones bancarias”, como se aprecia:

³⁴ Documental visible a folio 664 del legajo 2/5 del expediente administrativo VRM0600005/21.

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



35

Ahora bien, de la adminiculación de las pruebas señaladas con antelación, esta Juzgadora advierte que la hoy accionante registró gastos de operación en cantidad de **\$3'372,664.00**, en la cuenta ********* amortizaciones gastos diferidos, misma que fue reconocida en la conciliación contable fiscal como una deducción contable no fiscal, sin embargo, si bien en un inicio la accionante consideró la cantidad de **\$3'377,121.00** como partida integrante de las deducciones, también lo es que, restó la depreciación y amortización contable en un importe de **\$3'372,664.00**, generando una diferencia de **\$4,457.00** referente a las comisiones bancarias.

De ahí que, resulte **fundado** el argumento de la accionante, en el sentido de que no debe probar el origen y procedencia de dicho concepto, al no haber dado efectos fiscales a la cantidad de **\$3'372,664.00** como partida integrante de las deducciones, en ese sentido la autoridad fiscalizadora de manera ilegal considera dicho rubro como deducciones improcedentes, cuando la procedencia o no de la deducción declarada por la accionante, **únicamente** debe versar respecto al rubro de **comisiones bancarias** en cantidad de **\$4,457.00**.

Ahora bien, por lo que hace al rubro, **comisiones bancarias** en cantidad de **\$4,457.00**, se tiene el documento denominado

³⁵ Documental visible a folio 2167 del legajo 3/5 del expediente administrativo VRM0600005/21.

“Integración de gasto por comisiones bancarias” del cual se señaló con anterioridad que, se trata de un papel de trabajo de la cuenta número ***** denominada “Comisiones bancarias”, y consta de 12 movimientos que suman la cantidad de \$4'457.22, que corresponden a CFDI's emitidos por **** ***** **** ***** ** *****
***** a la hoy actora por concepto de “Comisiones bancarias”.

Asimismo, la propia autoridad reconoce que la actora soportó documentalmente las comisiones bancarias en cantidad total de \$4,457.00 con la documentación que le fue presentada, como se aprecia:



36

En ese sentido, **si la autoridad reconoce que la actora soportó documentalmente las comisiones bancarias en cantidad de \$4,457.00**, en términos de lo dispuesto por el artículo 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se trata de un reconocimiento o confesión expresa que opera en su contra, **por lo tanto, la deducción por esa cantidad resulta procedente.**

❖ **Pérdida cambiaria en cantidad de \$21'423,031.00.**

³⁶ Visible en página 115 de de la resolución por la cual se negó la solicitud de devolución de saldo a favor por concepto de Impuesto Sobre la Renta, folio 195 de autos.

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

Respecto de este rubro, la hoy actora, manifiesta que dicho concepto procede de la revaluación de la cuenta *********, que contiene saldo en pesos y dólares y que el total de dólares sujetos a revaluación al 31 de diciembre de 2015 asciende a **8'223,519.01 USD**.

Con relación a ello, **resulta menester, diferenciar entre pérdida cambiaria y ganancia cambiaria**, teniendo en cuenta lo expuesto por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión 947/2016, donde sostuvo:

“Así, en los casos en que se establezcan operaciones en moneda extranjera y al convertirlas en moneda nacional, la diferencia entre ellas constituirá una ganancia o una pérdida cambiaria, según corresponda. Los fenómenos de la ganancia o la pérdida cambiaria se presentan en la revaluación o devaluación de la moneda nacional o extranjera en función de los créditos o deudas que tengan las personas.

Es decir, habrá una pérdida cambiaria si teniendo deudas en moneda extranjera ésta se revalúa o la moneda nacional se devalúa; o bien, teniendo créditos la moneda extranjera se devalúa o la moneda nacional se revalúa. Por el contrario, existe ganancia cambiaria cuando teniendo deudas en moneda extranjera ésta se devalúa o se revalúa la moneda nacional, o bien, teniendo créditos en moneda extranjera se revalúa la moneda extranjera o se devalúa la moneda nacional.

Por ejemplo, si una persona tiene una deuda en moneda extranjera y la moneda nacional se devalúa respecto de esa moneda extranjera, la carga financiera que implica la devaluación va a representar una pérdida a cargo del deudor, pues al comparar el valor de la moneda extranjera al finalizar el mes, en su equivalente en moneda nacional, que tenía al inicio del mes, la diferencia representará una pérdida inflacionaria, pues tendrá que desembolsar más (en pesos) por su deuda.

Empero, si comparamos el valor de un crédito contratado en moneda extranjera al finalizar el mes, en su equivalente en moneda nacional, que tenía al inicio del mes, el incremento que se haya experimentado en ese lapso constituirá la ganancia cambiaria a favor del acreedor, ya que recibirá una cantidad mayor (en pesos) por su crédito.

En ese sentido, la fluctuación cambiaria de la moneda nacional en relación con la moneda extranjera, impacta de manera positiva (ganancia) o negativa (pérdida) en el patrimonio de las personas..."

Asimismo, esta Juzgadora considera necesario señalar que, en términos de lo dispuesto por el artículo 8, de la Ley del Impuesto sobre la Renta³⁷ una pérdida cambiaria tiene el tratamiento fiscal de intereses, los cuales en términos de lo dispuesto por el artículo 25, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta³⁸, son deducibles conforme se devenguen.

Ahora bien, siguiendo el orden en que se viene resolviendo, la parte actora, exhibió las siguientes pruebas a efecto de acreditar la

³⁷ **Artículo 8.** Para los efectos de esta Ley, se consideran intereses, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, a los rendimientos de créditos de cualquier clase. Se entiende que, entre otros, son intereses: los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios; los premios de reportos o de préstamos de valores; el monto de las comisiones que correspondan con motivo de apertura o garantía de créditos; el monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, excepto cuando dichas contraprestaciones deban hacerse a instituciones de seguros o fianzas; la ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

(...)

Se dará el tratamiento que esta Ley establece para los intereses, a las ganancias o pérdidas cambiarias, devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera, incluyendo las correspondientes al principal y al interés mismo. La ganancia y la pérdida cambiaria no podrá ser menor ni exceder, respectivamente, de la que resultaría de considerar el tipo de cambio para solventar obligaciones denominadas en moneda extranjera pagaderas en la República Mexicana establecido por el Banco de México, que al efecto se publique en el Diario Oficial de la Federación, correspondiente al día en que se perciba la ganancia o se sufra la pérdida correspondiente.

³⁸ **Artículo 25.** Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

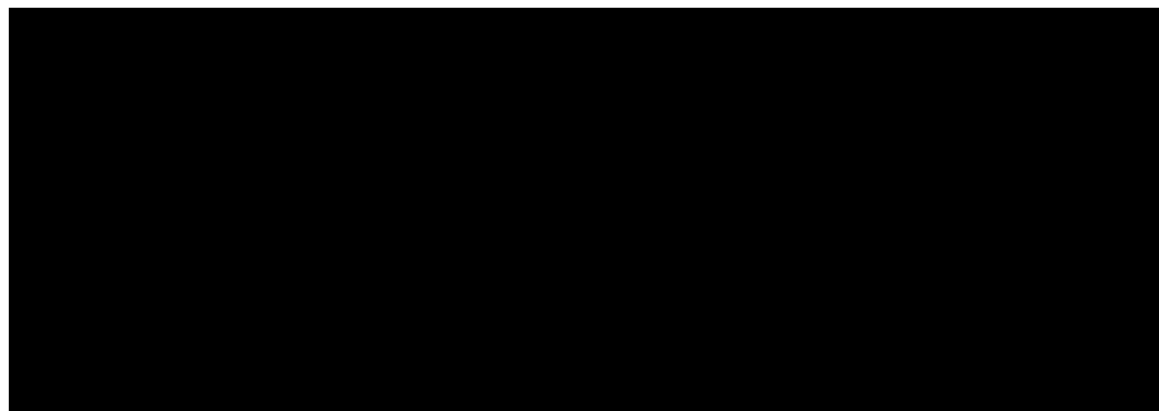
(...)

VII. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado.

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

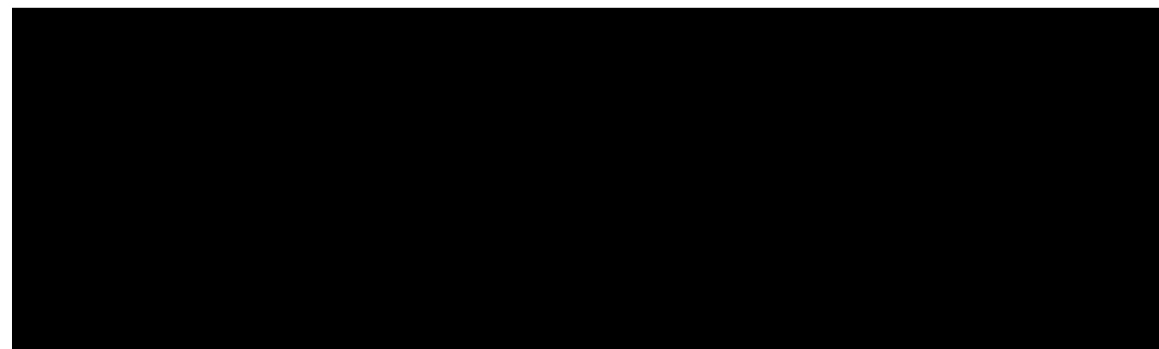
procedencia de la deducción por concepto de **pérdida cambiaria** en cantidad de **\$21'423,031.00**, mismas que obran en el expediente administrativo exhibido por la autoridad demandada al contestar su demanda y que son valoradas en términos de lo dispuesto por los artículos 46, fracción III y 58-24 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo:

-Auxiliar correspondiente a la pérdida cambiaria y a la cuenta por pagar del pasivo ***** intercompañía -Cargos por Pagar- sobre la cual se determina la pérdida cambiaria:



39

-Papel de trabajo con la determinación de la pérdida cambiaria:

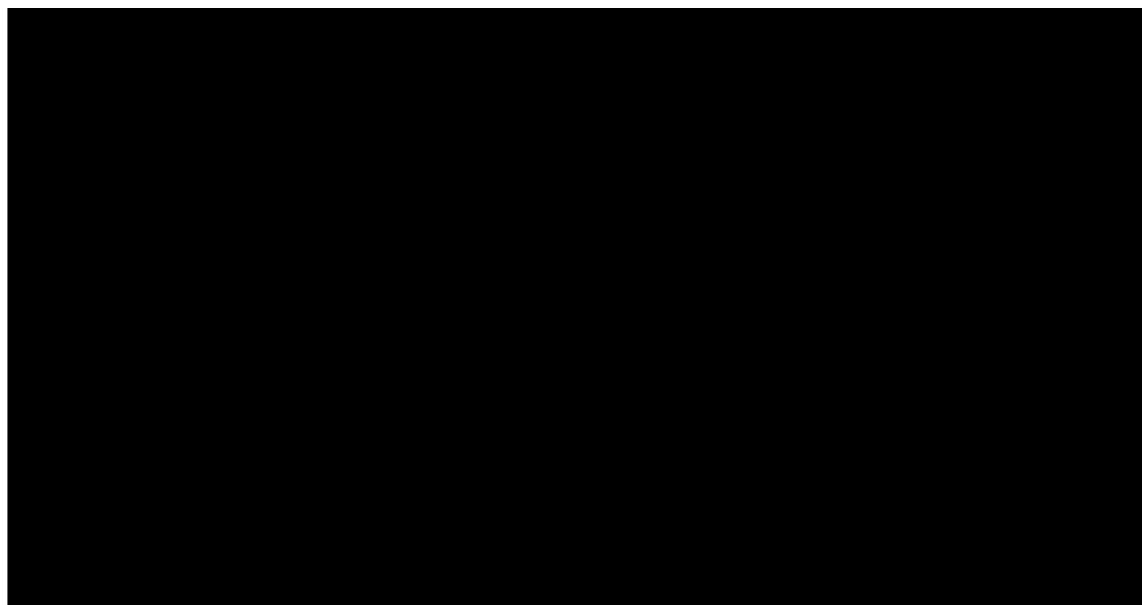
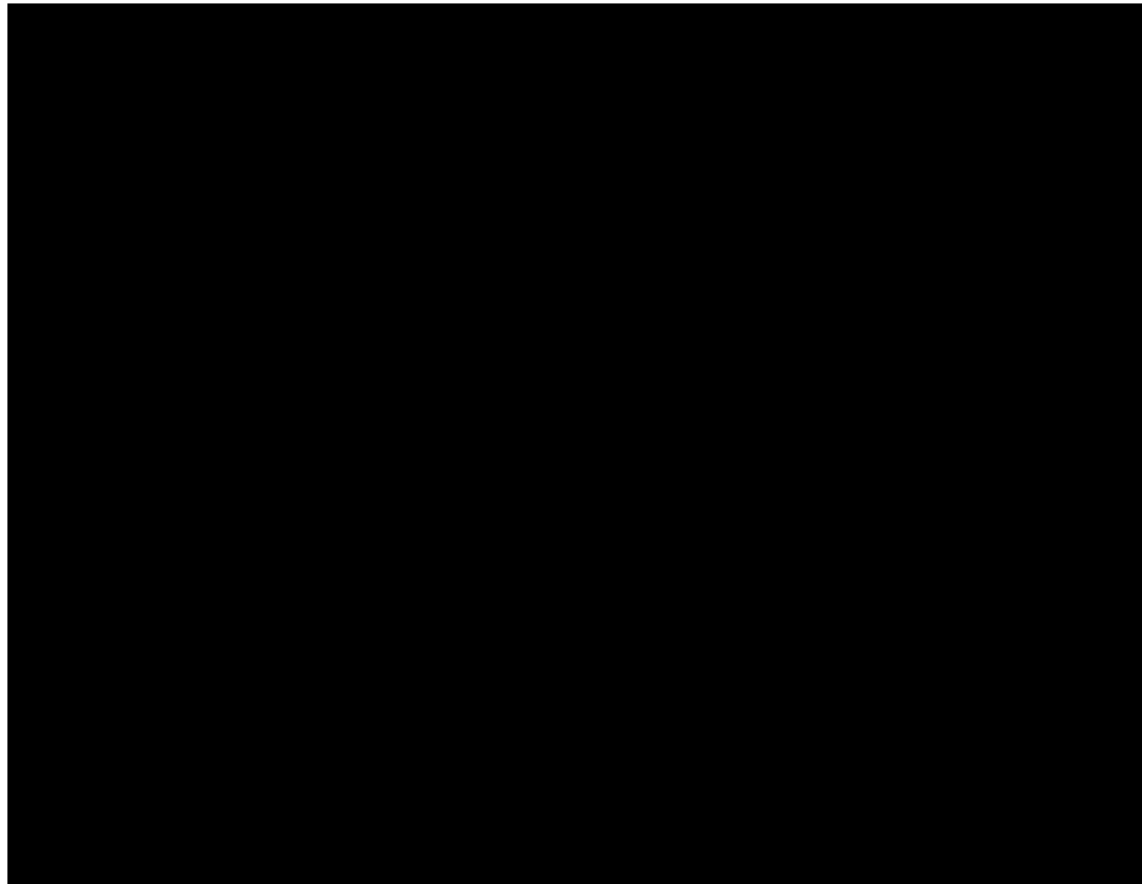


40

³⁹ Documental visible a folio 594 del legajo 1/5 del expediente administrativo VRM0600005/21.

⁴⁰ Documental visible a folio 952 del expediente administrativo formado en el recurso de revocación RRL2022002294 y su acumulado RRL2022003375.

-Dentro del mismo papel de trabajo la actora digitaliza diversas pólizas de registro contable:

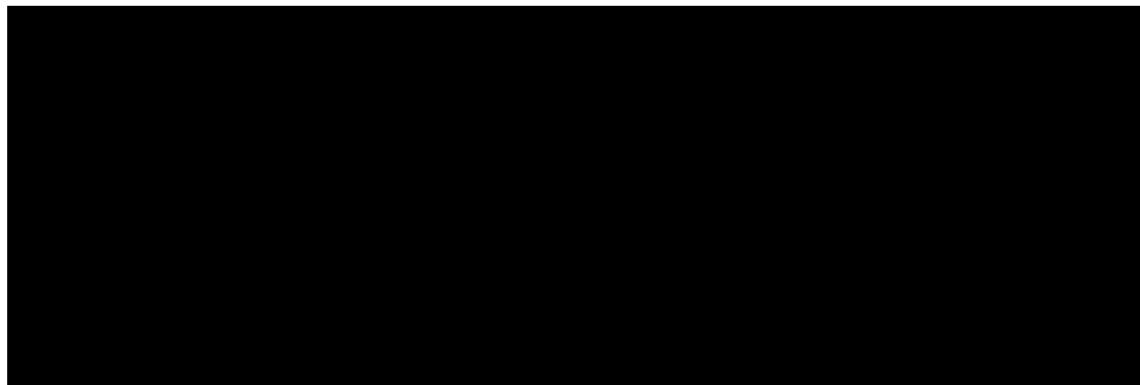


41

-Declaración complementaria del ejercicio 2015, en cuyo apartado de “ESTADO DE RESULTADOS” la actora declara la pérdida cambiaria:

⁴¹ Documental visible a folio 952 anverso y reverso del expediente administrativo formado en el recurso de revocación RRL2022002294 y su acumulado RRL2022003375.

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



Ahora bien, de las documentales proporcionadas desde el procedimiento de fiscalización, esta Sala advierte que, si bien es cierto, la hoy accionante llevó a cabo el registro y el cálculo de la pérdida cambiaria, sin embargo, **no proporciona documentación comprobatoria alguna que sustente lo indicado en el papel de trabajo y en su declaración complementaria del ejercicio 2015**, a efecto de verificar la veracidad, la correcta determinación del cálculo y procedencia de la pérdida cambiaria en cantidad de **\$21'423,031.00**.

Ello, pues no cuenta con la documentación comprobatoria que acredite el origen del concepto "pérdida cambiaria", en cantidad de **\$21'423,031.00**, manifestada en la declaración anual complementaria del ejercicio 2015, es de concluirse que no se acredita la deducción pretendida por tal concepto.

Es decir, no es posible identificar el origen de la pérdida cambiaria en cantidad de **\$21'423,031.00** y se desconoce si corresponden a partidas sujetas a la fluctuación cambiaria, ya que no existe documentación comprobatoria alguna que permita validar el importe que integra el concepto de "pérdida cambiaria"

No es óbice a lo anterior, que la actora señale que de conformidad con el artículo 52, del Código Fiscal de la Federación⁴², le asiste la presunción de certeza salvo prueba en contrario de los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros en relación con el cumplimiento de obligaciones fiscales, tal como sucede en el caso concreto en relación con la existencia y naturaleza del saldo de la cuenta *****
“Intercompañía – Cargos por Pagar-CP”.

Lo anterior, pues si bien los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros en relación con el cumplimiento de obligaciones fiscales gozan de presunción de certeza, para poder aplicar la presunción en cuestión es necesario que exista contabilidad o documentación soporte que obre en poder del contribuyente respectivo que ampare las operaciones manifestadas en dichos estados financieros; sin embargo, como ha quedado señalado con antelación, la hoy accionante no exhibió medios de prueba con los cuales se acredite la existencia y naturaleza del saldo de la cuenta de la que derivó la pérdida cambiaria.

Finalmente, no pasa inadvertido para esta Juzgadora el hecho de que la parte actora pretende demostrar con las preguntas 8 y 9 del dictamen pericial en materia contable, que es posible identificar el origen de la pérdida cambiaria deducida en cantidad de **\$21'423,031.00**, únicamente del análisis que realizó su perito a la declaración complementaria, del Impuesto Sobre la Renta para el ejercicio 2015, papeles de trabajo, balanzas de comprobación y diversos registros contables, sin embargo, **ello es insuficiente para demostrar el origen, pues en todo caso sólo se demuestra el registro.**

⁴² “**Artículo 52.-** Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:
(...)”

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

Se insiste, hay pérdida cambiaria si teniendo deudas en moneda extranjera ésta se revalúa o la moneda nacional se devalúa; o bien, teniendo créditos la moneda extranjera se devalúa o la moneda nacional se revalúa. Por el contrario, existe ganancia cambiaria cuando teniendo deudas en moneda extranjera ésta se devalúa o se revalúa la moneda nacional, o bien, teniendo créditos en moneda extranjera se revalúa la moneda extranjera o se devalúa la moneda nacional.

Sin embargo, en el presente caso, aun cuando se tiene registro de la cuenta ***** "Intercompañía – Cargos por Pagar-CP", que implica una deuda, no se cuenta con documentación que demuestre el origen de ésta.

E incluso, tanto el perito de la autoridad como el perito tercero concluyen en ese sentido, de que, si bien existe registro en contabilidad, no se cuenta con documentación que sustente el origen de la pérdida cambiaria, **lo cual denota la falta de documentación soporte de la parte actora, que sustente lo indicado en su papel de trabajo y en su declaración complementaria del ejercicio 2015**, a efecto de verificar la veracidad, la correcta determinación del cálculo y procedencia de la pérdida cambiaria en cantidad de **\$21'423,031.00.**

Por tanto, esta Sala arriba a la conclusión de que, la hoy accionante no logra desvirtuar la presunción de legalidad de la resolución recurrida y de la impugnada que la confirma, en relación con la procedencia de la deducción por concepto de pérdida cambiaria en cantidad de \$21'423,031.00.

OCTAVO.- Se procede al estudio y resolución del concepto de impugnación **SEXTO**, formulado por la parte actora en el escrito de demanda, tópico 6 de la litis a dilucidar consistentes en resolver “...si es legal que las autoridades consideren improcedente la compensación de saldos a favor de 2013 y 2014 en cantidad de \$7'872,579.00, contra el impuesto a cargo de pagos provisionales de 2015.”

Al respecto, sostiene la actora que, las resoluciones impugnadas resultan ilegales por cuanto pretenden cuestionar el saldo a favor efectivamente cubierto directamente por la accionante, a través de la compensación de saldos a favor de Impuesto Sobre la Renta de 2013 y 2014 en cantidad total de **\$7'872,579.00.**

Señala que, las autoridades demandadas omitieron realizar una valoración integral de las pruebas que fueron ofrecidas por la accionante, lo que provocó que se llegara a una conclusión completamente incorrecta en relación con la compensación de saldos a favor de Impuesto Sobre la Renta de 2013 y 2014.

Aduce que, es irrelevante si se determinaron de forma correcta o incorrecta los ingresos del pago nominal, sino que aquí se discute si la actora efectivamente efectuó pagos provisionales a cuenta del anual y si en su caso puede acreditarlos del impuesto definitivo.

Esto es, con independencia de que, si la autoridad considera que la actora omitió probar el origen de los pagos provisionales, lo relevante es determinar si hizo pagos provisionales a cuenta del anual, y, por ende, si efectuó anticipos al impuesto definitivo anual a efecto de poder acreditar dichos pagos contra este último.

Máxime que, el pago provisional de Impuesto Sobre la Renta a que se refiere el artículo 14, de la Ley del Impuesto sobre la

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

Renta es un pago precisamente provisional y que se hace a cuenta del anual, es decir, los pagos efectuados con carácter de provisional no son otra cosa que el pago anticipado que hacen los contribuyentes del impuesto anual que resulte a cargo, si resulta mayor se devolverá la cantidad, si es menor habrá que pagar la diferencia, pero en ningún caso se contempla el que se restrinja el poder acreditar dichos pagos, pues ello implica un doble pago.

Asimismo, señala que las resoluciones son ilegales, en cuanto pretenden desestimar la compensación de saldos a favor de 2013 y 2014, con base en que, no bastan las declaraciones de impuestos respectivas con el origen del saldo a favor, ni los papeles de trabajo que lo integran, registros contables (pólizas de diario y balanza de comprobación, dictámenes fiscales de dichos ejercicios entre otra documentación) porque a simple dicho de la autoridad no se prueba fehacientemente con documentación soporte el origen del mismo en cada uno de los ejercicios.

Señala que, los saldos sí derivan de la situación fiscal determinada para los ejercicios fiscales 2013 y 2014 (autodeterminada por el contribuyente o determinada por la autoridad fiscal en ejercicio de facultades) y su procedencia por no estar prescritos, ni haber sido devueltos o compensados con anterioridad a la compensación del contribuyente o incumplir cualquier otro requisito o restricción que imponga la ley.

Que, basta que el contribuyente pruebe que conforme a la situación fiscal determinada en un ejercicio se tuvo un saldo a favor, más no así que se tenga que probar que este bien o mal determinada situación fiscal, pues para ello cuenta con sus facultades de

comprobación, con los tiempos, y formas que permitan revisar el cumplimiento fiscal a la situación fiscal determinada.

Refiere que, resulta ilegal por estar indebidamente fundado en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación que se pretenda desconocer las presunciones de certeza y buena fe de la situación fiscal determinada por la actora en 2013 y 2014 que amparan los artículos 6 y 52 del Código Tributario y 21 de la Ley de los Derechos del Contribuyente.

Manifiesta que basta que la accionante exhibiera sus declaraciones por dictamen, relacionada con los papeles de trabajo en los que se advierte la aplicación de dichos saldos, los acuses y avisos correspondientes para que se tuviera por cumplido el requerimiento, siendo entonces la autoridad quien debió probar que no resultaba procedente o ya haberse compensado o por simplemente no resultar procedente la compensación por tratarse de un impuesto a cargo no compensable.

Aduce que, no obstante y siendo que con lo anterior era suficiente para advertir que la hoy actora había efectuado pagos provisionales en exceso al impuesto del periodo, es importante señalar que no sólo se limitó a proporcionar dichas declaraciones por dictamen con el soporte del dictamen, sino que además se dio el detalle de donde se advierte que efectuó pagos provisionales y recibió los mismos por su participación en el fideicomiso, todos ellos efectuados a la autoridad fiscal, y que el disminuirlos de su resultado fiscal dieron lugar a los referidos saldos a favor.

Esto es, no sólo se acreditó el origen y procedencia, sino que además se proporcionó información adicional con el detalle de la determinación de la situación fiscal de la actora que derivó en el saldo a favor, sin que la autoridad fiscal haya fundado y motivado por que dicha situación estaba bien o mal determinada.

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

Manifiesta que, no debe perderse de vista que los saldos a favor compensados derivan de ejercicios del 2013 y 2014, ejercicios fiscales firmes respecto de los cuales la autoridad fiscal ya no puede ejercer sus facultades de comprobación por haber caducado sus facultades, siendo definitiva la situación fiscal determinada e incluso dictaminada, por lo tanto, en términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación goza de una presunción de certeza que de ninguna manera fue desvirtuada por la autoridad fiscal.

Por otra parte, señala que, las resoluciones impugnadas en el presente juicio resultan ilegales en cuanto pretenden rechazar los montos compensados a partir de considerar que a su dicho existen inconsistencias en las formalidades conforme a las cuales se declararon y compensaron los saldos a favor, pues la autoridad pierde de vista que de conformidad con el artículo 23 del código tributario, la compensación de contribuciones a favor, es una facultad del contribuyente el llevarla a cabo a su discreción contra las obligaciones fiscales que tenga a su cargo.

Siendo en todo caso una obligación formal y declarativa de dar aviso a la autoridad fiscal de la compensación, sin que el referido aviso sea constitutivo del derecho, ni mucho menos que el aviso esté sujeto a restricciones particulares que se tengan que dar para que proceda la compensación.

Esto es, en el caso concreto y de conformidad con el artículo 23 antes referido, se traduce en que basta que la hoy accionante haya tenido un saldo a favor y un impuesto a cargo, para que en su derecho pueda compensarlo en las declaraciones correspondientes a su entera discreción, no habiendo más obligación

que avisar a la autoridad fiscal (y no así sujetar a una autorización); por lo que, bastando se dé esa condición de la norma, las condiciones formales no pueden ser constitutivas del derecho a compensar.

Lo anterior se reconoce en el artículo 58-27, fracción IV, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en cuanto señala que se declarará la nulidad de la resolución impugnada cuando los efectos atribuidos por la autoridad emisora al incumplimiento total, parcial o extemporáneo de requisitos formales o de procedimiento a cargo del contribuyente resulten excesivos o desproporcionados por no haberse producido las hipótesis de causación de las contribuciones determinadas.

Aduce que, en el caso, resulta claramente excesivo y desproporcional que se pretenda atribuir supuestas inconsistencias formales en los avisos de compensación con el único fin de rechazar la totalidad de los pagos provisionales efectuados por la actora y con ello eludir la obligación de reconocer y devolver el derecho subjetivo que le asiste a la actora.

Máxime que por lo que hace a los saldos compensados de 2014, a través de la resolución al recurso de revocación **RRL2020008884**, contenida en el oficio **600-50-00-02-00-2021-0094**, emitido por la Administración Desconcentrada Jurídica de San Luis Potosí "1", expresamente constata las compensaciones efectuadas del saldo a favor de 2014 en el ejercicio fiscal de 2015, lo cual constituye prueba plena, además de ser una resolución favorable en el sentido que los saldos de 2014 se compensaron en 2015 conforme al artículo 36 del Código Fiscal de la Federación.

Reitera que, de la resolución antes precisada, se puede advertir que la autoridad resolutora constató y validó que la actora efectivamente había compensado los saldos a favor de 2014 contra los pagos provisionales del 2015 que ahora se pretenden desconocer.

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

Asimismo, señala que, resulta ilegal la resolución impugnada en cuanto pretende rechazar el pago provisional a través de compensación de los saldos a favor de 2014 a partir de señalar que los mismos son objeto de una devolución.

Ello, pues la autoridad pierde de vista que la compensación se realizó con anterioridad a la solicitud de devolución; es por ello que, aun y cuando los saldos compensados de 2014 hubieran sido solicitados en devolución, lo cierto es que la limitante del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, no se actualizó al momento de llevar a cabo la compensación. Asimismo, en cualquier caso, dicha devolución se encuentra sujeta a juicio por negativa ficta que fue presentada por la actora en contra de la solicitud respectiva.

En efecto, con independencia de que parte o la totalidad del saldo a favor de 2014 hubiera sido solicitado en devolución, o si en dicha solicitud se hubiera o no pedido dicho saldo, lo cierto es que la compensación se llevó a cabo con anterioridad a la presentación de la devolución de 2014(15 de julio de 2020).

Manifiesta que, lo anterior, conlleva que en la fecha en la que la actora ejerció su derecho a compensar los saldos a favor, contrario a lo pretendido por la autoridad demandada, no existía ningún impedimento para poder llevar a cabo las mismas.

Máxime que, en todo caso, con motivo de que la actora promovió demanda de nulidad en contra de la negativa ficta de la devolución del remanente del saldo a favor de 2014, lo cierto es que no existe una resolución firme que determine que el saldo a favor de 2014 compensado en 2015 fue solicitado en devolución e incluso de

ser el caso, al encontrarse pendiente de resolución definitiva, ello no puede formar parte de los fundamentos de la resolución recurrida.

Finalmente, resulta ilegal la negativa de devolución en cuanto pretende fundarse y motivarse en la supuesta falta de documentación soporte de ciertas cuentas contables registradas en el estado de posición financiera (balance general) de la actora.

Señala que, la autoridad consideró que no se proporcionó documentación soporte suficiente de las cuentas: CUENTA Y DOCUMENTOS POR PAGAR NACIONALES (PARTES RELACIONADAS) en cantidad de **\$164'054,772.00** y CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR DEL EXTRANJERO (PARTES RELACIONADAS) en cantidad de **\$142,594,175.00**, por lo que no se cuenta con la plena certeza de la veracidad de los conceptos e importes manifestados en la declaración anual del ejercicio fiscal sujeto a revisión, sin siquiera precisar cuál es el impacto fiscal de ello, ni el fundamento legal para negar la devolución con base en esta supuesta observación.

Aduce, que contrario a lo señalado por la autoridad, sí exhibió diversa documentación contable que sustenta el registro, detalle e integración de las cuentas por las que le fue requerida documentación, la cual fue desestimada arbitrariamente por supuestamente no tener documentación soporte, sin que señale qué documentación soporte supuestamente no entregó.

Por su parte, la autoridad sostuvo la legalidad y validez de sus actos.

A juicio de esta Sala, los argumentos vertidos por la accionante en su escrito de demanda resultan **infundados por una parte y otros deben tenerse por no formulados**, en razón a las consideraciones:

Cabe señalar que, similar criterio se sustentó por esta Sala en el juicio de nulidad 63/22-ERF-01-2, resuelto por unanimidad de votos mediante sentencia dictada el 1° de abril de 2024.

En primer lugar, en la resolución contenida en el oficio 500-50-00-01-01-2021-21135, de fecha 08 de diciembre de 2021, emitida por el Administrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal de San Luis Potosí “1”, de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, del Servicio de Administración Tributaria, entre otros motivos, se negó de forma total a la parte actora la solicitud de devolución de saldo a favor por concepto de Impuesto Sobre la Renta, correspondiente al ejercicio fiscal 2015, en cantidad de \$18'641,478.00, por lo siguiente:

• Que del análisis a las declaraciones provisionales de impuestos federales, por concepto de pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta, correspondientes a los meses de enero a diciembre de 2015, se conoció que, ***** ****
********, contra el Impuesto Sobre la Renta a cargo manifestado en los pagos provisionales de los meses antes señalados compensó saldos a favor del Impuesto Sobre la Renta proveniente de los ejercicios ficales de 2013 y 2014, de la siguiente manera:

DETALLE DE COMPENSACION						
MES 2015	IMPORTE COMPENSADO	TIPO	EJERCICIO	MONTO DEL SALDO A FAVOR ORIGINAL	FECHA EN QUE SE PRESENTO LA DECLARACION DEL SALDO A FAVOR	NUMERO DE OPERACION
ENERO	489,025.00	Saldo a Favor	2014	21,757,355.00	08/07/2014	58508955
FEBRERO	555,084.00	Saldo a Favor	2013	21,757,355.00	08/07/2014	58508955
MARZO	1,285,870.00	Saldo a Favor	2013	21,757,355.00	08/07/2014	58508955
ABRIL						
MAYO	777,119.00	Saldo a Favor	2014	21,757,355.00	08/07/2014	58508955
JUNIO						
JULIO	1,288,051.3700	Saldo a Favor	2014	21,757,355.00	08/07/2014	58508955
AGOSTO	796,544.00	Saldo a Favor	2013	21,757,355.00	08/07/2014	58508955
SEPTIEMBRE	773,456.00	Saldo a Favor	2013	21,757,355.00	08/07/2014	58508955
DICIEMBRE	1,907,430.00	Saldo a Favor	2013	21,757,355.00	08/07/2014	58508955
TOTAL	7,872,579.00					

- Derivado de la extinción del Impuesto Sobre la Renta a cargo de los pagos provisionales del ejercicio fiscal de 2015, mediante compensación del saldo a favor de dicho impuesto de los ejercicios 2013 y 2014, la autoridad fiscalizadora, requirió toda la documentación comprobatoria, papeles de trabajo, estados de cuenta y registros contables que den certeza y permitan verificar el origen de los saldos a favor referidos.

- Al respecto, la contribuyente sólo proporcionó balanzas de comprobación, pólizas de registro, papeles de trabajo, además de documentos con diversas manifestaciones correspondientes al ejercicio 2014, **con los cuales no acredita el origen del saldo a favor** del Impuesto y Sobre la Renta compensado contra los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta, por diversos meses del ejercicio 2015.

- Indicó la autoridad, que la declaración por sí sola no genera certeza del saldo a favor en ella manifestado, y al no haberse proporcionado documentación comprobatoria alguna que sustente los registros contables y papeles de trabajo proporcionados, no se comprueba el origen del saldo a favor manifestado.

- Aunado a ello, respecto del saldo a favor manifestado en la declaración anual del ejercicio fiscal 2014, **no resulta procedente su compensación**, de conformidad con el artículo 23, del Código Fiscal de la Federación, en tanto que fue solicitado en devolución como se aprecia:



- Además, el saldo a favor del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio fiscal de 2013, compensado contra el Impuesto Sobre la

⁴³ A partir de páginas 142 a 176 de la resolución por la cual se negó la solicitud de devolución de saldo a favor por concepto de Impuesto Sobre la Renta, visible a folios 208 reverso a 225 reverso de autos.

ACTORA: *** **

Renta a cargo de las declaraciones de los pagos provisionales de diversos meses de 2015, **también es improcedente**, en virtud de que la hoy accionante, sólo proporcionó la declaración anual del ejercicio fiscal 2013 y su respectivo acuse de la presentación de la misma, sin proporcionar documentación soporte con la que sustente el origen del saldo a favor del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio fiscal de 2013.

- **Además de considerar improcedentes las compensaciones, la autoridad** con el objetivo de constatar y contar con la documentación comprobatoria que abale los rubros denominados "CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR NACIONALES (PARTES RELACIONADAS)" en cantidad de \$164'054,772.00 y "CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR DEL EXTRANJERO (PARTES RELACIONADAS)" en cantidad de \$142,594,175.00, manifestadas en el apartado del ESTADO DE POSICIÓN FINANCIERA (BALANCE), en la declaración de tipo complementaria de modificación de obligaciones de fecha 27 de julio de 2016, con número de operación *********, correspondiente al ejercicio de 2015, **requirió a la hoy actora**, la documentación soporte que ampare cada uno de los conceptos antes señalados, con los cuales compruebe su dicho.

- Concluyendo que, no se proporcionó documentación soporte suficiente de las cuentas: CUENTA Y DOCUMENTOS POR PAGAR NACIONALES (PARTES RELACIONADAS) en cantidad de \$164'054,772.00 y CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR DEL EXTRANJERO (PARTES RELACIONADAS) en cantidad de \$142,594,175.00, por lo que no se tiene la plena certeza de la veracidad de los conceptos e importes manifestados en la declaración anual del ejercicio fiscal sujeto a revisión.

Una vez expuesto lo anterior, es de señalarse que, en el considerando **SEXTO**, esta Sala arribó a la conclusión de que, en el presente juicio, no se desvirtúa la presunción de **ingresos acumulables** según ingresos manifestados en **pagos provisionales** presentados por ***** **** en cantidad de **\$76'302,497.00**, por lo que también se consideran ingresos acumulables por los cuales debe pagar contribuciones.

En ese sentido y en relación con el presente rubro se tienen por reconocidas las manifestaciones de pagos provisionales en cantidad de **\$76'302,497.00**, por ello, lo procedente es verificar si la hoy accionante pagó las contribuciones correspondientes a los mismos.

Así, la actora pretende demostrar que, respecto a los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta, manifestados en el ejercicio de 2015, los mismos fueron **compensados con saldos a favor de los años 2013 y 2014**, por lo que, resulta conveniente traer al tema, lo establecido en el artículo 23, del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

“Artículo 23. Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice. Los contribuyentes presentarán el aviso de compensación, dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial que para estos efectos se publique.

Los contribuyentes que hayan ejercido la opción a que se refiere el primer párrafo del presente artículo, que tuvieran remanente una vez efectuada la compensación, podrán solicitar su devolución.

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

Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21 de este Código sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el período transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquél en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.

No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, ni las cantidades que hubiesen sido trasladadas de conformidad con las leyes fiscales, expresamente y por separado o incluidas en el precio, cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución en términos del artículo 22 de este Código.

Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22 de este Código, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. La compensación también se podrá aplicar contra créditos fiscales cuyo pago se haya autorizado a plazos; en este último caso, la compensación deberá realizarse sobre el saldo insoluto al momento de efectuarse dicha compensación. Las autoridades fiscales notificarán personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación."

De la reproducción anterior, se observa que dicho precepto otorga al contribuyente la opción de que mediante declaración compense las cantidades que tuviere a su favor contra las que esté obligado a pagar, por adeudo propio o por retención a terceros, exigiendo como únicos requisitos inmediatos, efectuar la compensación con cantidades actualizadas conforme a lo previsto en el artículo 17-A del mismo Código, y presentar el aviso de compensación dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que efectuó.

Así, la figura de la compensación en materia fiscal constituye una prerrogativa con que cuenta el contribuyente que le

facilita el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, como medio para que éste acredite el pago de las contribuciones a su cargo contra aquellas que tenga a su favor.

Por tanto, si se decide ejercer esta figura como liberador de la obligación tributaria, se debe presentar el aviso de compensación, pues sólo así la autoridad fiscal tendrá conocimiento de que el contribuyente optó por compensar contribuciones, con lo que estará en aptitud de analizar si cumple o no con los requisitos de fondo para extinguir su obligación.

Luego entonces, si no se presenta el aviso de compensación, aun cuando se haya exhibido ante la autoridad fiscal la declaración por medio de la que se compensaron las cantidades que el contribuyente tenía a su favor contra las que estaba obligado a pagar por adeudo propio por retención a terceros, la compensación debe tenerse por no realizada, ya que el aviso de compensación constituye un requisito para su procedencia.

Resulta aplicable la **tesis 2a. LXIV/2009**, sostenida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, Junio de 2009, página 315, cuyo rubro y texto señalan:

“COMPENSACIÓN DE CANTIDADES A FAVOR. PARA SU PROCEDENCIA ES INDISPENSABLE LA PRESENTACIÓN DEL AVISO CORRESPONDIENTE, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. La citada disposición otorga al contribuyente la opción de que mediante declaración compense las cantidades que tuviere a su favor contra las que esté obligado a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, exigiendo como únicos requisitos inmediatos, efectuar la compensación con cantidades actualizadas conforme al artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, y presentar el aviso de compensación dentro de los 5 días siguientes a aquel en el que se efectuó, acompañado de la documentación necesaria referida en la norma oficial correspondiente, expedida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Partiendo de este supuesto, se desprende que la compensación en materia fiscal constituye una facilidad tendiente al cumplimiento de sus obligaciones fiscales; por tanto, si decide ejercerla debe presentar el respectivo aviso de compensación,

EXPEDIENTE: 62/22-ERF-01-3

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

porque la eficacia del artículo 23 del indicado ordenamiento está condicionada al cumplimiento de esa formalidad, pues así la autoridad fiscal tendrá conocimiento de que el contribuyente optó por compensar contribuciones, con lo cual estará en aptitud de analizar si cumple o no con los requisitos de fondo para extinguir su obligación. En este sentido, si no se presenta el indicado aviso, aun cuando se haya exhibido ante la autoridad fiscal la declaración por medio de la cual se compensan cantidades a favor contra las que el contribuyente estaba obligado a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, la compensación será improcedente."

Una vez precisado lo anterior, resulta que la actora *** **
***** compensó saldos a favor del Impuesto Sobre la Renta de ejercicios 2013 y 2014, en contra del mismo impuesto, derivado de los pagos provisionales por el ejercicio 2015, en cantidad de **\$7'872,579.00**, tal y como se advierte en la página 143 de la resolución originalmente recurrida (foja 209 de autos):

DETALLE DE COMPENSACION						
MES 2015	IMPORTE COMPENSADO	TIPO	EJERCICIO	MONTO DEL SALDO A FAVOR ORIGINAL	FECHA EN QUE SE PRESENTO LA DECLARACION DEL SALDO A FAVOR	NUMERO DE OPERACION
ENERO	489,025.00	Saldo a Favor	2014	21,757,355.00	08/07/2014	58508955
FEBRERO	555,084.00	Saldo a Favor	2013	21,757,355.00	08/07/2014	58508955
MARZO	1,285,870.00	Saldo a Favor	2013	21,757,355.00	08/07/2014	58508955
ABRIL						
MAYO	777,119.00	Saldo a Favor	2014	21,757,355.00	08/07/2014	58508955
JUNIO						
JULIO	1,288,051.3700	Saldo a Favor	2014	21,757,355.00	08/07/2014	58508955
AGOSTO	796,544.00	Saldo a Favor	2013	21,757,355.00	08/07/2014	58508955
SEPTIEMBRE	773,456.00	Saldo a Favor	2013	21,757,355.00	08/07/2014	58508955
DICIEMBRE	1,907,430.00	Saldo a Favor	2013	21,757,355.00	08/07/2014	58508955
TOTAL	7,872,579.00					

Asimismo, en dicha resolución la autoridad fiscalizadora señala que **no se acredita el origen de los saldos a favor por los años 2013 y 2014.**

Ahora bien, al estar en presencia de un juicio de resolución exclusiva de fondo, el artículo 58-17 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, le impone la carga procesal a la actora de acreditar, en su caso, no sólo la ilegalidad en la motivación de la liquidación sustentada en requisitos formales, sino lo realmente importante es acreditar **que con dicha actuación no se produjo omisión en el pago de contribuciones.**

Situación esta última, que como ha sido abordado en el considerando **SEXTO**, no se acredita, pues la parte actora se constriñe a manifestar que por error plasmó pagos provisionales en las declaraciones provisionales del ejercicio 2015, sin que se hayan exhibido elementos probatorios que acrediten el origen de estos, es decir, no se desprende o por lo menos esta Sala no tiene noticia del desglose de los saldos nominales que a decir de la actora fueron compensados en el ejercicio fiscal revisado.

En cuanto al origen de los saldos a favor del Impuesto Sobre la Renta de los años 2013 y 2014, que se compensaron en contra del mismo impuesto, derivado de los pagos provisionales por el ejercicio 2015, en cantidad de \$7'872,579.00, la hoy actora desde el recurso de revocación ofreció las siguientes documentales:

Saldo a Favor 2014.

- a. Declaración anual normal y complementaria por dictamen del Impuesto Sobre la Renta, correspondiente al ejercicio 2014, junto con su acuse de presentación. (visible en folios 925 a 950 del expediente administrativo formado en el recurso de revocación RRL2022002294 y su acumulado RRL2022003375)
- b. Dictamen fiscal (SIPRED) correspondiente al ejercicio fiscal de 2014. (visible en folios 841 a 924 del expediente

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

administrativo formado en el recurso de revocación
RRL2022002294 y su acumulado RRL2022003375)

- c. Declaraciones de los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta correspondientes al ejercicio fiscal 2014, presentados por la Fiduciaria, respecto del Contrato de Fideicomiso, ********* junto con los comprobantes de pago correspondientes. (visible en folios 743 a 805 del expediente administrativo formado en el recurso de revocación RRL2022002294 y su acumulado RRL2022003375)
- d. Declaraciones de los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta correspondientes al ejercicio fiscal 2014, presentadas por la actora, por los meses de enero a diciembre de 2014, junto con los comprobantes de pago de los pagos provisionales. (visible en folios 807 a 840 del expediente administrativo formado en el recurso de revocación RRL2022002294 y su acumulado RRL2022003375)
- e. Papel de trabajo que determina el resultado fiscal de la actora y el saldo a favor del ejercicio fiscal 2014, que solicitó en devolución. (visible en folio 742 del expediente administrativo formado en el recurso de revocación RRL2022002294 y su acumulado RRL2022003375)
- f. Papel de trabajo que integra la determinación de los pagos provisionales de la actora correspondientes al ejercicio fiscal 2014. (visible en folio 806 del expediente

administrativo formado en el recurso de revocación RRL2022002294 y su acumulado RRL2022003375)

- g. Resolución al recurso de revocación RRL2020008884 contenida en el oficio 600-50-00-02-00-2021-0094 emitido por la Administración Desconcentrada Jurídica de San Luis Potosí "1". (visible en folios 730 a 741 del expediente administrativo formado en el recurso de revocación RRL2022002294 y su acumulado RRL2022003375)

Saldo a Favor 2013.

- a. Declaración anual normal y complementaria por dictamen del Impuesto Sobre la Renta, correspondiente al ejercicio 2013, junto con su acuse de presentación. (visible en folios 704 a 729 del expediente administrativo formado en el recurso de revocación RRL2022002294 y su acumulado RRL2022003375)
- b. Dictamen fiscal (SIPRED) correspondiente al ejercicio fiscal de 2013. (visible en folios 574 a 703 del expediente administrativo formado en el recurso de revocación RRL2022002294 y su acumulado RRL2022003375)
- c. Papel de trabajo que determina el resultado fiscal de la actora y el saldo a favor del ejercicio fiscal 2013, que solicitó en devolución. (visible en folios 565 a 573 del expediente administrativo formado en el recurso de revocación RRL2022002294 y su acumulado RRL2022003375)
- d. Declaraciones de los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta correspondientes al ejercicio fiscal 2013, presentados por la Fiduciaria, respecto del Contrato de Fideicomiso, ********* junto con los comprobantes de

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

pago correspondientes. (visible en folios 504 a 564 del expediente administrativo formado en el recurso de revocación RRL2022002294 y su acumulado RRL2022003375)

- e. Declaraciones de los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta correspondientes al ejercicio fiscal 2013, presentadas por la actora, por los meses de enero a diciembre de 2013, junto con los comprobantes de pago de los pagos provisionales. (visible en folios 357 a 491 del expediente administrativo formado en el recurso de revocación RRL2022002294 y su acumulado RRL2022003375)

Siendo evidente que sólo aportó declaraciones anuales y complementarias de los ejercicios 2013 y 2014, dictámenes fiscales de los ejercicios 2013 y 2014, declaraciones de pagos provisionales por los meses de enero a diciembre de 2013 y 2014 tanto del fideicomiso, como de los pagos efectuados por ella misma, así como papeles de trabajo en los que pretende sustentar el saldo a favor del Impuesto Sobre la Renta declarado en 2013 y 2014, que compensó contra el propio impuesto a cargo por diversos meses del ejercicio 2015.

En ese sentido, es claro que en nuestro sistema jurídico tributario regido por la autodeterminación, conforme a lo establecido en el artículo 6, del Código Fiscal de la Federación, la sola declaración de compensación no implica que el contribuyente tenga derecho a ella, y mucho menos obliga a la autoridad a aceptar su procedencia.

Esto es así porque el tercer párrafo del artículo 42 del citado ordenamiento, establece que la autoridad fiscalizadora cuenta con facultades para comprobar la debida aplicación de la compensación, siendo el contribuyente quien se encuentra obligado a acreditar su procedencia puesto que sólo así se podrá determinar si cumplió con las obligaciones a su cargo, deber que incluso comprende el origen del saldo a favor que dio lugar a la compensación.

Sirve de apoyo a lo anterior la tesis **VIII-P-2aS-718** emitida por la Segunda Sección de la Sala Superior de este Tribunal, de rubro y contenido siguiente:

DECLARACIONES FISCALES. CORRESPONDE AL CONTRIBUYENTE DEMOSTRAR LA VERACIDAD O FALSEDAD DE SU CONTENIDO Y NO A LA AUTORIDAD FISCAL, CUANDO ESTA LAS VALORA EN EJERCICIO DE SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN.- En términos de los artículos 42, primer párrafo, fracción III y, segundo párrafo; 46, fracción IV, párrafos segundo y tercero; y, 63, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal se encuentra facultada para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, mediante la práctica de una visita domiciliaria efectuada en términos del numeral 49 del Código Fiscal de la Federación, en la que se levantarán actas haciendo constar los hechos que se conozcan o bien, que consten en los expedientes, documentos o, bases de datos que lleven, tengan acceso o, en su poder, las autoridades fiscales, así como, aquellos proporcionados por otras autoridades; debiendo tenerse por consentidos los hechos consignados en las actas levantadas durante la visita domiciliaria si, antes del cierre del acta final, la contribuyente no presenta los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentadas en dichas actas, omite señalar el lugar en que estos se encuentran o, no prueba que los tiene en su poder la autoridad. Por lo anterior, la autoridad sí se encuentra facultada para valorar en la emisión de la determinante del crédito fiscal, los datos asentados por la propia contribuyente en las declaraciones fiscales a las que tenga acceso la autoridad; sin que le corresponda a esta corroborar la veracidad de lo establecido por el contribuyente en dichas declaraciones, pues estas se rigen por los principios de veracidad y buena fe, conforme a los cuales, los contribuyentes se encuentran obligados a calcular y declarar de forma veraz sus obligaciones tributarias, fijando su importe exacto en concordancia con lo previsto en ley y conservando la documentación que ampare dicha autodeterminación. En



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

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

EXPEDIENTE: 62/22-ERF-01-3



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

consecuencia, con fundamento en los artículos 40 y 42 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo; y, 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria, así como, en atención a los principios que rigen la autodeterminación de las contribuciones, corresponde al contribuyente demostrar la veracidad o falsedad de los datos asentados en sus declaraciones fiscales, según lo alegue, así como, presentar la documentación que ampare su dicho; sin que sea factible revertir la carga de la prueba a la autoridad.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 169/19-12-02-5/475/20-S2-09-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión realizada a distancia el 18 de marzo de 2021, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Alfredo Salgado Loyo.- Secretaria: Lic. Sofía Azucena de Jesús Romero Ixta. (Tesis aprobada en sesión a distancia de 23 de abril de 2021)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año VI. No. 55. Junio 2021. p. 239

Así, contrario a lo argumentado por la actora, la documentación soporte que demuestra el origen del saldo a favor no lo son las propias declaraciones, en tanto que, la información de sus declaraciones únicamente es el parámetro con base en el cual la autoridad determina si cumplió o no con la obligación tributaria a su cargo y que al estar sometida al procedimiento de fiscalización correspondía a la actora acreditar de manera fehaciente el origen de los saldos a favor declarados.

En ese orden de ideas, no se pudo comprobar el origen de dichos saldos a favor del Impuesto Sobre la Renta, pues únicamente se tiene conocimiento del saldo a favor declarado por los ejercicios 2013 y 2014 y el papel de trabajo que lo detalla, pero no así toda aquella documentación e información que reflejara contablemente, el origen de las cantidades compensadas.

Sin que obste a lo anterior, el hecho de que, la autoridad en la visita domiciliaria haya requerido documentación comprobatoria, papeles de trabajo, estados de cuenta y registros contables, que den certeza y que le permitieran verificar que el origen de los saldos a favor compensados por la contribuyente y que al efecto la actora haya exhibido balanzas de comprobación de 2014, pólizas contables de 2014 y estado de cuenta bancario por diciembre 2014, puesto que, la autoridad después de analizar dicha documentación siguió sin poder verificar el origen y procedencia de los saldos a favor declarados.

En consecuencia, resulta que la actora no demuestra el origen de los saldos a favor del Impuesto Sobre la Renta, declarados en los ejercicios fiscales de 2013 y 2014 (dictamen fiscal), compensados contra el propio impuesto a cargo de los pagos provisionales del ejercicio fiscal 2015.

No es óbice a lo anterior, la manifestación realizada por la actora, en el sentido de que mediante diversa resolución contenida en el oficio **600-50-00-02-00-2021-0094**, la Administración Desconcentrada Jurídica de San Luis Potosí "1", reconoce expresamente las compensaciones efectuadas del saldo a favor de 2014 en el ejercicio fiscal de 2015, además de reconocer que la contribuyente tuvo por cumplida la obligación de presentar el aviso de compensación, debido a que presentó su declaración anual correspondiente al ejercicio de 2014.

Lo anterior es así, ya que, al estar en presencia de un juicio de resolución exclusiva de fondo era obligación de la accionante demostrar no solo la presentación del aviso de compensación de los saldos a favor, sino además, el origen del cómo se libera de la obligación aludida, es decir, el origen de los saldos a favor del Impuesto Sobre la Renta, declarados en los ejercicios fiscales de 2013 y 2014 (dictamen fiscal), por lo que, al no haberlo hecho así, resulta insuficiente su argumentación, pues si en términos del 42 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, los actos de

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

autoridad se presumen legales, debe considerarse que en el caso, subsiste dicha legalidad, desde luego en relación a los saldos compensados.

Apoya a lo anterior, en su parte conducente, la **tesis:**
VI.3o.A.91 A, sustentada por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVI, Septiembre de 2002, página 1419, cuyo texto es el siguiente:

“PRUEBA, CARGA DE LA, EN EL JUICIO FISCAL. De conformidad con el artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en los juicios fiscales por disposición del artículo 5o., segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, al actor corresponde probar los hechos constitutivos de su acción y al reo (demandado) los de sus excepciones. Por tanto, cuando en el juicio fiscal exista necesidad de aportar alguna prueba para dilucidar un punto de hecho, tocará a la parte interesada en demostrarlo gestionar la preparación y desahogo de tal medio de convicción, pues en ella recae la carga procesal, y no arrojarla al tribunal con el pretexto de que tiene facultades para allegarse de los datos que estime pertinentes para conocer la verdad, en términos del numeral 79 del citado código adjetivo, en tanto dicha atribución no destruye la regla del 81, ni pueden las partes enmendar su omisión con ese traslado de carga. De otra forma, se rompería el principio de equilibrio procesal que debe observarse en todo litigio.”

Tampoco pasa inadvertido para esta Juzgadora, el hecho de que la demandante afirme que por lo que hace a la solicitud de devolución del saldo a favor del Impuesto Sobre la Renta por el año 2014, no era una resolución firme como para servir de fundamento, pues la compensación se llevó a cabo con anterioridad a la presentación de dicha devolución del 2014 (15 de julio de 2020), por lo que al no existir una resolución firme que determine que el saldo a

favor de 2014 compensado en 2015 fue solicitado en devolución, no puede formar parte de los fundamentos de la resolución recurrida.

Sin embargo, esto no trasciende a lo resuelto en el presente juicio de resolución exclusiva de fondo, pues como se ha venido afirmando a lo largo de este fallo, lo realmente importante es el cumplimiento de lo establecido en el artículo 58-17 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, eso es, precisamente que la demandante acredite que su actuar, es decir, las compensaciones, no produjeron la omisión en el pago de las contribuciones, máxime que en el presente juicio no se exhibe documental que acredite la existencia de una solicitud de devolución del saldo a favor del Impuesto Sobre la Renta por el año 2014.

Así, si del contenido al expediente en que se actúa, no se pudo conocer evidencia documental del origen de los saldos a favor del Impuesto Sobre la Renta de 2013 y 2014, compensados contra el mismo impuesto causado del ejercicio 2015, resulta que esta Sala no puede otorgarle la razón, máxime que el argumento que se resuelve, se encuentra sustentado en vicios de forma que no cumplen los requisitos exigidos por el artículo 58-17 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

De igual forma, esta Sala no pasa por alto, los argumentos de la accionante en el sentido de que resulta ilegal que con fundamento en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad pretenda desconocer la presunción de certeza y buena fe de la situación fiscal determinada por la actora en 2013 y 2014, pues si quisiera revisar el cumplimiento fiscal en dichos periodos, debió iniciar sus facultades de conformidad con lo establecido en el artículo 52-A del mismo código tributario.

Sin embargo, contrario a lo aducido por la actora, de conformidad con el dispositivo legal referido, las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones

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

fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, podrán ejercer sus facultades de comprobación.

En el caso de que la autoridad fiscal **esté ejerciendo las facultades de comprobación y en el ejercicio revisado se compensen saldos a favor, se podrá requerir al contribuyente dentro del mismo acto de comprobación la documentación comprobatoria con la que acredite de manera fehaciente el origen y procedencia del saldo a favor, independientemente del ejercicio en que se haya originado el mismo**, sin que dicho requerimiento se considere como un nuevo acto de comprobación.

En ese sentido, contrario a lo manifestado por la accionante en su escrito de demanda, la autoridad fiscalizadora sí se encuentra facultada para requerir la información que acredite la situación fiscal de un contribuyente en el ejercicio revisado, independientemente del ejercicio en que se haya originado el saldo a favor que se pretende.

Finalmente, en cuanto al argumento de la actora donde sostiene que, los saldos a favor compensados derivan de los ejercicios 2013 y 2014, respecto de los cuales la autoridad fiscal ya no puede ejercer facultades de comprobación por haber caducado sus facultades, debe decirse que, 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 de este Tribunal, 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 los saldos a favor compensados derivan de los ejercicios 2013 y 2014, respecto de los cuales la autoridad fiscal ya no puede ejercer facultades de comprobación por haber caducado sus facultades**, dicha figura jurídica es una **institución de carácter adjetivo (procedimental)**, luego entonces, esta Sala resuelve que el concepto de anulación planteado por **la actora debe tenerse por no formulado**,

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

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, 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

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

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

Por último, en relación con el argumento planteado por la accionante, en el sentido de que resulta ilegal la negativa de devolución en cuanto pretende fundarse y motivarse en la supuesta falta de documentación soporte de ciertas cuentas contables registradas en el estado de posición financiera (balance general) de la actora.

Es decir, al no proporcionar documentación soporte suficiente que acredite el origen de las cuentas bajo los rubros denominados "CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR NACIONALES (PARTES RELACIONADAS)" en cantidad de **\$164'054,772.00** y "CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR DEL EXTRANJERO (PARTES RELACIONADAS)" en cantidad de **\$142'594,175.00**, manifestadas en el apartado del ESTADO DE POSICIÓN FINANCIERA (BALANCE), en la declaración de tipo complementaria de modificación de obligaciones de fecha 27 de julio de 2016, con número de operación *********, correspondiente al ejercicio de 2015.

Señala que contrario a ello sí exhibió diversa documentación contable que sustentan el registro, detalle e integración de las cuentas por las que le fue requerida documentación, la cual fue desestimada arbitrariamente por supuestamente no tener documentación soporte; tal argumento resulta **inoperante**.

Lo anterior es así, pues **es manifiesto que la actora en el presente juicio únicamente realiza un argumento genérico**, en el sentido de que sí exhibió diversa documentación contable que sustenta el registro, detalle e integración de las cuentas por las que le fue requerida documentación, la cual fue desestimada arbitrariamente por supuestamente no tener documentación soporte; sin embargo, no combate por sus propios fundamentos y motivos la resolución recurrida, es decir, no hace valer argumento alguno a efecto de acreditar las cuentas por pagar nacionales (partes relacionada) y por pagar del extranjero (partes relacionadas).

Por tanto, la actora se encontraba obligada a señalar cuál es la fuente de la violación que alega, esto es, debe pormenorizar las pruebas que a su juicio acreditan sus pretensiones, que no fueron valoradas por la autoridad demandada y con las cuales hubiera cambiado el sentido de la resolución recurrida y de la impugnada que la confirma y hacer valer argumentos en contra de cada uno de los motivos por los cuales la autoridad señaló, tal y como se encontraba obligada en términos del artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles.

Ello con la finalidad de que esta Sala, se encuentre en posibilidad de analizar debidamente ese argumento. Contrario a ello, con el simple dicho de que sí exhibió diversa documentación contable que sustentan el registro, detalle e integración de las cuentas por las que le fue requerida documentación, la cual fue desestimada arbitrariamente por supuestamente no tener documentación soporte,

ACTORA: * ****

sin señalar por qué llega a tal determinación, se imposibilita la formulación de un procedimiento específico por parte de esta Sala.

Sirve de apoyo a lo anterior, la tesis emitida por el Tercer Tribunal Colegiado del Segundo Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, octava época, tomo XI, marzo de 1993, página 239, de rubro **“CONCEPTOS DE VIOLACION. NO PUEDEN CONSIDERARSE COMO TALES LOS EXPRESADOS EN EL SENTIDO DE QUE LA VALORACION DE LAS PRUEBAS NO SE AJUSTA A LA LEY NI A LA REALIDAD JURIDICA SIN INDICAR EL POR QUE”**⁴⁴.

Por tanto, con los anteriores argumentos, se arriba a la conclusión que la actora **no** desvirtúa de manera específica las observaciones de la autoridad enjuiciada, en el sentido de que **no se acredita el origen** de los rubros denominados “CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR NACIONALES (PARTES RELACIONADAS)” en cantidad de **\$164'054,772.00** y “CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR DEL EXTRANJERO (PARTES RELACIONADAS)” en cantidad de **\$142'594,175.00**, manifestadas en el apartado del ESTADO DE POSICIÓN FINANCIERA (BALANCE), en la declaración de tipo

⁴⁴ El texto íntegro del criterio aludido es el siguiente: **“CONCEPTOS DE VIOLACION. NO PUEDEN CONSIDERARSE COMO TALES LOS EXPRESADOS EN EL SENTIDO DE QUE LA VALORACION DE LAS PRUEBAS NO SE AJUSTA A LA LEY NI A LA REALIDAD JURIDICA SIN INDICAR EL POR QUE.** El argumento esgrimido en los conceptos de violación, en relación con la valoración de las pruebas, es insuficiente, atento a que no reúne las características de un concepto de violación, si de una manera general y abstracta expresa, sin precisar por qué, que la valoración de las pruebas no se ajusta a la ley (sin indicar a qué pruebas se refiere), ni a la realidad jurídica, porque rebasa las reglas basadas en los principios de la lógica, y sin manifestar por qué, que la responsable se excede en su arbitrio judicial; afirmaciones éstas que por resultar irrazonadas deben ser desestimadas, atento al principio de estricto derecho que por razón de la materia impera en la especie, pues de aceptarlas a guisa de conceptos de violación, se infringiría el artículo 79 de la Ley de Amparo; tanto más si el sentido de la sentencia reclamada se encuentra apoyado en consideraciones muy amplias a las cuales ni siquiera se aluda en los conceptos de violación, relacionadas con la confesional y declaración de parte de la demandada; con las contradicciones en que incurrieron los testigos, etc.”

complementaria de modificación de obligaciones de fecha 27 de julio de 2016, con número de operación *****, correspondiente al ejercicio de 2015, **cuando se encontraba obligada a desvirtuar todos y cada uno de los motivos por los que la autoridad negó la devolución del saldo a favor del Impuesto Sobre la Renta por el ejercicio 2015, en cantidad de \$18'641,478.00.**

Por lo que, al no haberlo hecho así, con fundamento en el artículo 50, antepenúltimo párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, esta Sala no podrá anular o modificar los actos de autoridades administrativas no impugnados de manera expresa en la demanda.

NOVENO.- Por otro lado, al estarse ventilando la **devolución de saldo a favor del Impuesto Sobre la Renta**, esta Sala procede a analizar en términos del artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, si es procedente o no el **derecho subjetivo**, dispositivo legal que a la letra señala:

“ARTÍCULO 50.- Las sentencias del Tribunal se fundarán en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada, teniendo la facultad de invocar hechos notorios.

(...)

En el caso de sentencias en que se condene a la autoridad a la restitución de un derecho subjetivo violado o a la devolución de una cantidad, el Tribunal deberá previamente constatar el derecho que tiene el particular, además de la ilegalidad de la resolución impugnada.

(...)”

(Énfasis añadido)

Del precepto anterior, se advierte que las sentencias del Tribunal se fundaran en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, y que en el caso que se condene a la autoridad a la restitución de un derecho subjetivo violado, este Tribunal deberá previamente constatar el derecho que

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

tiene el particular, además de la ilegalidad de la resolución impugnada.

Con relación a los alcances de la expresión “derecho subjetivo” es oportuno invocar la **tesis aislada 2a. X/2010**, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro, texto y datos de publicación son los siguientes:

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL DERECHO SUBJETIVO NECESARIO PARA LA PROCEDENCIA DEL JUICIO RELATIVO Y EL REQUERIDO PARA OBTENER UNA SENTENCIA FAVORABLE, TIENEN ALCANCES DIFERENTES. El artículo 8o., fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo condiciona la procedencia del juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a que el demandante acredite su interés jurídico, en el que está inmersa la noción de un derecho subjetivo; mientras que los artículos 50, penúltimo párrafo, y 52, fracción V, de la misma Ley, establecen la obligación de que el Tribunal, antes de reducir el importe de una sanción, condenar a la autoridad a pagar una indemnización por los daños y perjuicios causados por los servidores públicos, u ordenar la restitución de un derecho subjetivo, constate la existencia de este último. Así, en las disposiciones aludidas se otorgan diferentes alcances a la expresión “derecho subjetivo”, pues en el primer caso se le da una significación puramente procesal que atañe a la legitimación del actor para ejercer la acción y de no acreditarse se procederá al sobreseimiento en el juicio contencioso administrativo; en cambio, en el segundo supuesto se vincula al análisis de fondo de la pretensión del actor, porque el Tribunal, una vez que declara la nulidad, debe verificar que el actor cuenta con el derecho para que se le otorgue lo pedido en la instancia de origen, ordenando su restitución en la sentencia que dicte, pero si no se comprueba, genera que únicamente se declare la nulidad del acto o resolución reclamado ante los vicios advertidos, sin ordenar, por ejemplo, que se devuelva al actor un ingreso tributario o se le pague una pensión, dado que estos aspectos tendrán que examinarse por la autoridad administrativa si está obligada a dar una respuesta por virtud de la nulidad.

Esto es, del artículo citado se advierte que, cuando se declare la ilegalidad de la resolución impugnada y, en consecuencia, proceda restituir un **derecho subjetivo o la devolución de una cantidad** a la actora, previamente debe constatar el derecho que tiene éste para ello. Por tanto, la obligación de constatar ese derecho subjetivo opera cuando, declarada la ilegalidad de la resolución, se produce la nulidad lisa y llana del acto, y devendría entonces necesaria la obligación de la autoridad administrativa de emitir una determinación que dé solución final a lo gestionado, libre de los motivos de ilegalidad estudiados, pero no exenta de la constatación de que el particular realmente tenga derecho a la restitución del derecho o a la devolución pretendidos, pues en este aspecto el precepto citado refleja con claridad el modelo de plena jurisdicción del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Es así, porque la facultad de constatación referida no es una carta abierta para ignorar la litis y negar lo solicitado ante la autoridad administrativa, con razones no expuestas en la resolución impugnada, sino que deviene como consecuencia de haber declarado la ilegalidad de las consideraciones que la sustentan, como sucedió en el caso. Por lo que, la autoridad administrativa deberá emitir una determinación que dé solución final a lo gestionado, pero que, por economía procesal esta Sala, en aras de una pronta y completa resolución de lo solicitado en la instancia de origen, tiene la facultad de determinar que el actor no obtenga un beneficio indebido por la restitución de un derecho que no está en su esfera jurídica o que no ha sido demostrado; o bien, cuando los elementos probatorios a su alcance revelan la existencia de ese derecho, el particular no tenga que esperar la resolución de la autoridad administrativa para obtener la restitución del derecho o la devolución correspondiente.

Resulta relevante por la idea que encierra la **jurisprudencia 2a./J. 67/2008**, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la

ACTORA: * ****

Federación y su Gaceta. Tomo XXVII, Abril de 2008, página 593, con registro digital: 169851, de la Novena Época, cuyo rubro y texto son los siguientes:

“NEGATIVA DE DEVOLUCIÓN DE LO PAGADO INDEBIDAMENTE. CUANDO SE DECRETA SU NULIDAD CON APOYO EN LOS ARTÍCULOS 238, FRACCIÓN IV Y 239, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA ESTÁ FACULTADO, POR REGLA GENERAL, ADEMÁS DE ANULAR EL ACTO, PARA REPARAR EL DERECHO SUBJETIVO DEL ACTOR Y CONDENAR A LA ADMINISTRACIÓN A RESTABLECERLO (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2005). Cuando el indicado Tribunal declara ilegal la resolución impugnada que niega, por improcedente, la devolución de cantidades solicitadas por pago de lo indebido o saldo a favor, con base en el artículo 238, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, **ello implica, en principio, que el Tribunal realizó el examen de fondo de la controversia planteada,** por tanto, la nulidad que decreta de dicha resolución en términos de la fracción III del artículo 239 del mismo ordenamiento legal, **lo obliga a establecer, además, si el contribuyente tiene derecho o no a la devolución solicitada y, en su caso, a decidir lo que corresponda, pero no puede ordenar que la autoridad demandada dicte otra resolución en la que resuelva de nueva cuenta sobre dicha petición, porque ello contrariaría el fin perseguido por la ley al atribuir en esos casos al Tribunal plena jurisdicción, que tiene como finalidad tutelar el derecho subjetivo del accionante,** por lo que está obligado a conocer y decidir en toda su extensión la reparación de ese derecho subjetivo lesionado por el acto impugnado, por ello su alcance no sólo es el de anular el acto, sino también el de fijar los derechos del recurrente y condenar a la administración a restablecer y hacer efectivos tales derechos; lo anterior, salvo que el órgano jurisdiccional no cuente con los elementos jurídicos necesarios para emitir un pronunciamiento completo relativo al derecho subjetivo lesionado, pues de actualizarse ese supuesto de excepción debe ordenar que la autoridad demandada resuelva al respecto. Consideración y conclusión diversa amerita el supuesto en que la resolución administrativa impugnada proviene del ejercicio de una facultad discrecional de la autoridad, dado que si el Tribunal declara la nulidad de la resolución en términos de la fracción III del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación no puede, válidamente, obligar a la demandada a que dicte nueva

resolución ante la discrecionalidad que la ley le otorga para decidir si debe obrar o abstenerse y para determinar cuándo y cómo debe obrar, sin que el Tribunal pueda sustituir a la demandada en la apreciación de las circunstancias y de la oportunidad para actuar que le otorgan las leyes, además de que ello perjudicaría al contribuyente en vez de beneficiarlo al obligar a la autoridad a actuar cuando ésta pudiera abstenerse de hacerlo; pero tampoco puede, válidamente, impedir que la autoridad administrativa pronuncie nueva resolución, pues con ello le estaría coartando su poder de elección.

Contradicción de tesis 270/2007-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo, ambos en Materias Penal y Administrativa del Vigésimo Primer Circuito, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 12 de marzo de 2008. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: José Luis Rafael Cano Martínez.

Tesis de jurisprudencia 67/2008. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de abril de dos mil ocho."

(Énfasis añadido.)

Cobra relevancia la **tesis IV.1o.A.80 A (10a.)**, sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 54, Mayo de 2018, Tomo III, página 2847, con Registro digital: 2016844, Décima Época, que a la letra dice:

"TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA. CUANDO CONSTATE EL DERECHO SUBJETIVO QUE EL PARTICULAR ESTIME VIOLADO Y LA ILEGALIDAD DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA, DEBE CONDENAR A LA AUTORIDAD DEMANDADA A LA RESTITUCIÓN DE AQUÉL Y, EN SU CASO, A LA DEVOLUCIÓN DE LA CANTIDAD SOLICITADA. De la interpretación histórica evolutiva de las normas que establecen y regulan **las facultades del Tribunal Federal de Justicia Administrativa**, en específico, del artículo 73, fracción XXIX-H, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con los preceptos 50, 51 y 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se colige que dicho órgano **está dotado de plena autonomía para dictar sus fallos y tiene a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública federal y los particulares, al grado de que, cuando en sus sentencias constate el derecho subjetivo que el particular estime violado y la ilegalidad de la resolución impugnada, tiene**

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

***la obligación de condenar a la autoridad demandada a la
restitución de aquél y, en su caso, a la devolución de la
cantidad solicitada.”***

(Énfasis añadido)

De modo que, cuando este Tribunal está frente a un juicio de plena jurisdicción, debe estudiarlo y resolverlo de la manera siguiente:

- i) Analizar la legalidad de la resolución impugnada;
- ii) Verificar la existencia del derecho subjetivo; y
- iii) Condenar a la autoridad al cumplimiento de la obligación correlativa.

Así, toda vez que ha sido analizada la legalidad de la resolución recurrida y de la impugnada que la confirma y la materia de estas es la solicitud de devolución del saldo a favor del Impuesto Sobre la Renta por el ejercicio fiscal de 2015, a continuación, se determinará la existencia del derecho subjetivo de la accionante a que le sea devuelta dicha cantidad.

Lo anterior, ya que una simple declaración de nulidad de la resolución impugnada no trae como consecuencia la condena a la autoridad demandada para que acceda a lo solicitado por la contribuyente, es decir, devuelva la cantidad exigida por saldo a favor, sino que debe decidir respecto a la procedencia o reconocimiento de ese derecho subjetivo. Por tanto, para que tal reconocimiento sea procedente no es suficiente que se solicite la

devolución a la autoridad competente, sino que, además, es necesario probar en el juicio de nulidad la titularidad del derecho cuyo reconocimiento pretende.

Es aplicable al caso la siguiente tesis:

Época: Décima Época
Registro: 160103
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Tipo de Tesis: Aislada
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Libro VIII, Mayo de 2012, Tomo 2
Materia(s): Administrativa
Tesis: I.1o.A.180 A (9a.)
Página: 2114

SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN POR PAGO DE LO INDEBIDO. LA CONFIGURACIÓN DE LA NEGATIVA FICTA IMPLICA QUE EL ACTOR DEMUESTRE EN EL JUICIO DE NULIDAD LA TITULARIDAD DEL DERECHO CUYO RECONOCIMIENTO PRETENDE. Cuando la pretensión que se deduce de la demanda consiste en la nulidad de la resolución negativa ficta derivada de la solicitud de devolución por pago de lo indebido, no basta que se considere ilegal la resolución negativa ficta por la omisión de la enjuiciada de contestar la demanda para que automáticamente proceda la devolución referida, sobre la base de que la pretensión del promovente del juicio de nulidad implica la nulidad del acto y el reconocimiento o no del derecho subjetivo a la devolución, en cuyo caso el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa actúa como órgano de anulación y de plena jurisdicción, por lo que debe ocuparse de ambos aspectos. Luego, la simple declaración de nulidad por el motivo apuntado no trae como consecuencia la condena a la autoridad demandada para que acceda a lo solicitado por la contribuyente, es decir, devuelva la cantidad exigida por pago de lo indebido, sino que debe decidir respecto a la procedencia o reconocimiento de ese derecho subjetivo. Por tanto, para que tal reconocimiento sea procedente no es suficiente que se solicite la devolución a la autoridad competente, sino que, además, es necesario probar en el juicio de nulidad la titularidad del derecho cuyo reconocimiento pretende.

Asimismo, es aplicable al caso la siguiente tesis:

Época: Décima Época
Registro: 2013828
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Tipo de Tesis: Aislada
Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

ACTORA: * ****

Libro 40, Marzo de 2017, Tomo IV
Materia(s): Administrativa
Tesis: IV.2o.A.136 A (10a.) 116
Página: 2707

FACULTAD DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA DE CONSTATAR LA EXISTENCIA DEL DERECHO SUBJETIVO DEL ACTOR PARA OBTENER SU RESTITUCIÓN O LA DEVOLUCIÓN DE UNA CANTIDAD. SU EJERCICIO PRESUPONE LA DECLARACIÓN DE ILEGALIDAD DE LAS CONSIDERACIONES QUE SUSTENTAN LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA. La regla general sobre la litis en el juicio contencioso administrativo es que se integra con las consideraciones que rigen el acto impugnado, los conceptos de anulación de la demanda (o su ampliación), la contestación a ésta (o a la ampliación) y las pruebas que ofrezcan las partes. Como excepción, destaca la prevista en el artículo 50, penúltimo párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, cuya aplicación se encuentra vinculada con el diverso 22 del propio ordenamiento, subordinados al artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Esto es, del artículo primeramente citado se advierte que, cuando se declare la ilegalidad de la resolución impugnada y, en consecuencia, proceda restituir un derecho subjetivo o la devolución de una cantidad al actor, previamente debe constatarse el derecho que tiene éste para ello. Por tanto, la obligación de constatar ese derecho subjetivo opera cuando, declarada la ilegalidad de la resolución, se produce la nulidad lisa y llana del acto, y devendría entonces necesaria la obligación de la autoridad administrativa de emitir una determinación que dé solución final a lo gestionado, libre de los motivos de ilegalidad estudiados, pero no exenta de la constatación de que el particular realmente tenga derecho a la restitución del derecho o a la devolución pretendidos, pues en este aspecto el precepto citado refleja con claridad el modelo de plena jurisdicción del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Así, no cabe esa constatación cuando se reconoce la validez del acto impugnado, pues en ese caso no podrá haber algún pronunciamiento sobre el derecho subjetivo a realizar una conducta, como tampoco cuando la nulidad decretada se produce por la falta de fundamentación o motivación del acto administrativo impugnado, dado que, en ese supuesto, al desconocerse las razones que sustentan su determinación, no cabe que el órgano jurisdiccional se sustituya a la autoridad para negar la pretensión del gobernado elevada a la administración, con argumentos no externados por ésta

en ejercicio de su potestad para decidir sobre lo pedido. Es así, porque la facultad de constatación referida no es una carta abierta para ignorar la litis y negar lo solicitado ante la autoridad administrativa, con razones no expuestas en la resolución impugnada, sino que deviene como consecuencia de haber declarado la ilegalidad de las consideraciones que la sustentan. Abona a esta conclusión el artículo 22 mencionado, pues si establece que la demandada en su contestación no puede cambiar los fundamentos de derecho que sostuvo en la resolución impugnada; con mayor razón, el tribunal administrativo no puede variar los fundamentos de dicha resolución para reconocer su validez y negar la pretensión elevada a la autoridad demandada, ya que esa prohibición tiene como razón principal no sólo el principio de congruencia en la sentencia, sino también el denominado non reformatio in peius que rige en todo medio de defensa y opera en el caso, como una modalidad de tutela a la congruencia procesal, protegida en el artículo 17 de la Carta Magna. De ahí que la constatación del derecho a la restitución o a la devolución se aplique en aquellos casos en que, declarada la nulidad lisa y llana del acto impugnado por su ilegalidad, la autoridad administrativa deba emitir una determinación que dé solución final a lo gestionado, pero que, por economía procesal la Sala, en aras de una pronta y completa resolución de lo solicitado en la instancia de origen, tiene la facultad de determinar que el actor no obtenga un beneficio indebido por la restitución de un derecho que no está en su esfera jurídica o que no ha sido demostrado; o bien, cuando los elementos probatorios a su alcance revelan la existencia de ese derecho, el particular no tenga que esperar la resolución de la autoridad administrativa para obtener la restitución del derecho o la devolución correspondiente.

En este sentido tenemos que tal y como ha quedado resuelto a lo largo del presente fallo, de las declaraciones provisionales de impuestos federales, por concepto de pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta, correspondientes a los meses de enero a diciembre de 2015, se conoció que, la hoy actora contra el Impuesto Sobre la Renta a cargo manifestado en los pagos provisionales de los meses antes señalados **compensó saldos a favor del Impuesto Sobre la Renta proveniente de los ejercicios fiscales de 2013 y 2014.**

Sin embargo, toda vez que, la contribuyente no exhibe la documentación comprobatoria correspondiente, que acredite el origen del saldo a favor del Impuesto Sobre la Renta declarado en los

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

ejercicios fiscales de 2013 y 2014 y compensados contra el Impuesto Sobre la Renta manifestado en las declaraciones provisionales de impuestos federales por diversos meses de 2015, esta Sala llegó a la conclusión de que, con las documentales proporcionadas, **no acredita el origen del saldo a favor, tal y como fue resuelto en el considerando OCTAVO del presente fallo.**

En esa tesitura, es evidente que la hoy actora no exhibió medios probatorios, con los cuales acredite haber enterado el importe correspondiente al Impuesto Sobre la Renta, además de que en el presente juicio se determinó la ilegalidad parcial de la resolución recurrida, por las razones expuestas a lo largo de esta sentencia, por lo que **no procede condenar a la autoridad a reintegrar a la accionante el importe total que solicita.**

Lo anterior, ya que no demostró en este juicio el derecho subjetivo que le asiste, pues no fue desvirtuada en su totalidad la determinación de la autoridad fiscalizadora.

Es aplicable al caso en lo conducente el siguiente precedente:

VII-P-2aS-982

DERECHO SUBJETIVO A LA DEVOLUCIÓN. ES PROCEDENTE CUANDO SE DECLARA LA NULIDAD DEL CRÉDITO IMPUGNADO Y EL CONTRIBUYENTE ACREDITA HABERLO PAGADO.- De la interpretación de lo dispuesto por los artículos 50, penúltimo párrafo y 52, fracción V, inciso a), de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, y atendiendo al principio de plena jurisdicción con que cuenta este Tribunal, esta Juzgadora tiene la obligación de reconocer al actor la existencia de un derecho subjetivo y condenar el cumplimiento de la obligación correlativa en el juicio

contencioso administrativo, en respeto a las garantías de seguridad jurídica, audiencia y acceso a la justicia pronta y completa establecidas en los artículos 14, 16 y 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debiendo para ello constatar previamente dicho derecho; por tanto, **si se declaró la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada, al resultar ilegal por derivar de la diversa liquidatoria recurrida que confirma**, y si el contribuyente acredita en el juicio contencioso con documentales que realizó los pagos de los créditos controvertidos a favor de la Tesorería de la Federación, en consecuencia en la sentencia debe reconocerse su derecho subjetivo a solicitar la devolución de las cantidades pagadas indebidamente, para que si así lo considera conveniente, pueda solicitar ante la autoridad competente la devolución respectiva.

No obstante que ha quedado precisado que esta Juzgadora carece de los elementos para emitir un pronunciamiento respecto al derecho subjetivo lesionado a la actora, la autoridad administrativa demandada es la que debe pronunciarse sobre la solicitud de devolución planteada por la hoy actora.

Lo anterior, en razón de que atendiendo a que este Tribunal cuenta con plena jurisdicción, tiene como finalidad tutelar el derecho subjetivo del accionante, por lo que está obligado a conocer y decidir en toda su extensión la reparación de ese derecho subjetivo lesionado por el acto impugnado, por ello su alcance no sólo es el de anular el acto, sino también el de fijar los derechos del recurrente y condenar a la administración a restablecer y hacer efectivos tales derechos; lo anterior, salvo que el órgano jurisdiccional no cuente con los elementos jurídicos necesarios para emitir un pronunciamiento completo relativo al derecho subjetivo lesionado, pues de actualizarse ese supuesto de excepción, debe ordenar la autoridad demandada resuelva al respecto.

En ese orden de ideas, toda vez que la autoridad fiscalizadora niega la solicitud de devolución del Impuesto Sobre la Renta, observando de manera total las cantidades solicitadas por la actora, es decir, no realizó una determinación de manera

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

independiente por cada uno de los rubros abordados en la presente sentencia, esta Sala carece de los elementos para emitir un pronunciamiento respecto al derecho subjetivo lesionado, atendiendo a la causa de pedir relativa a la procedencia de la devolución solicitada por la actora del Impuesto Sobre la Renta.

Por tanto, lo procedente es que este Tribunal ordene a la autoridad demandada que resuelva lo relativo a dicha devolución solicitada por la actora, ya que sólo de esta forma se colma su pretensión.

DÉCIMO.- Toda vez que, éste **órgano jurisdiccional concluye, que al haber resultado parcialmente fundados los conceptos de impugnación planteados por la accionante**, en la especie se actualizan los supuestos previstos en los artículos 58-27, fracción II y 58-28, fracciones II y III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, y en tal virtud, **lo procedente es declarar la nulidad de la resolución impugnada**, para que dentro del plazo de **cuatro meses**, contados a partir de que el presente fallo quede firme, la autoridad demandada emita una resolución expresa, fundada y motivada, **tomando en consideración para ello lo determinado por esta Sala en la presente sentencia.**

Lo anterior en el entendido de que, deberá atender a las ilegalidades detectadas en la que fue materia de este juicio, esto es, deberá emitir una resolución debidamente fundada y motivada en la que **reitere** lo que no fue materia de controversia en el presente juicio, así como de lo que fue reconocido su **validez**, es decir, deberá:

a) Dejar de considerar como **ingresos acumulables** de la actora, la totalidad de los ingresos obtenidos por el fideicomiso en cantidad de **\$7,889'010,431.94** y sólo tomar como aquellos, sus propios ingresos más el resultado fiscal obtenido del fideicomiso, así como la parte proporcional correspondiente por pagos provisionales efectuados por el Fideicomiso, tal y como fue resuelto en el considerando **CUARTO**.

b) Reiterar la determinación de **ingresos por depósitos bancarios** en cantidad de **\$4,437.88 (300 dólares americanos)**, por las consideraciones expuestas en el considerando **QUINTO**.

c) Reiterar la determinación de **ingresos acumulables** en cantidad de **\$76'302,497.00** manifestados como pagos provisionales por ***** **** por las razones expuestas en el considerando **SEXTO**.

d) Dejar de considerar como **deducción** el concepto de gastos de operación, relativo a la **amortización de gastos** en cantidad de **\$3'372,664.00**, de conformidad con lo resuelto en el considerando **SÉPTIMO**.

e) Abstenerse de rechazar la deducción por el concepto de comisiones bancarias en cantidad de \$4,457.00, al haber reconocido que la actora soportó documentalmente dicho monto, de conformidad con lo resuelto en el considerando **SÉPTIMO** de esta sentencia.

f) Reiterar el **rechazo de la deducción** por concepto de **pérdida cambiaria** en cantidad de **\$21'423,031.00** por las consideraciones expuestas en el considerando **SÉPTIMO**.

g) Reiterar la **improcedencia de los saldos a favor** del Impuesto Sobre la Renta de los ejercicios 2013 y 2014 **compensados contra el Impuesto Sobre la Renta a cargo de las declaraciones de los**

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

pagos provisionales de 2015, en cantidad de **\$7'872,579.00**, por las razones expuestas en el considerando **OCTAVO**.

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

PRIMERO.- La parte actora **acreditó parcialmente** los extremos de su pretensión en el presente juicio, en consecuencia;

SEGUNDO.- Se declara la **nulidad** de la resolución recurrida y de la impugnada, que la confirma por las razones expuestas a lo largo del presente fallo, **para los efectos** precisados en el último considerando.

TERCERO.- 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 David Emmanuel Ocampo Martínez, Secretario de Acuerdos que da fe.-----

**MAGISTRADO FRANCISCO JAVIER MARÍN SARABIA
TITULAR DE LA PRIMER PONENCIA**

**MAGISTRADO AXEEL MIGUEL ARANA CASTAÑOS
TITULAR DE LA SEGUNDA PONENCIA
Y PRESIDENTE DE LA SALA**

**MAGISTRADO GUSTAVO ARTURO ESQUIVEL VÁZQUEZ
TITULAR DE LA TERCER PONENCIA E INSTRUCTOR**

**LIC. DAVID EMMANUEL OCAMPO MARTÍNEZ
SECRETARIO DE ACUERDOS**

*“El **diecisiete de enero de dos mil veinticinco**, el licenciado David Emmanuel Ocampo Martínez, Secretario 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 108, 113, fracción I, de la Ley Federal 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, número de cuentas bancarias, números de fideicomisos, así como el nombre de terceros**. Conste.”*