

Culiacán, Sinaloa, **a dos de junio de dos mil veinticinco.** Vistos los autos del juicio al rubro indicado, estando debidamente integrada la Segunda Sala Regional en Sinaloa del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 1, 49 y 50, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo vigente, **se procede a dictar sentencia en autos del juicio en la vía ordinaria al rubro citado**, de conformidad con los siguientes:

RESULTANDO

1º. Por escrito depositado en la Oficina de Correos de México en La Paz, Baja California Sur el 12 de junio de 2024 y recibido en la Oficialía de Partes Común de las Salas Regionales del Noroeste III el 24 de junio de 2024, compareció *****
***** en representación legal de ***** ** *** ***** ** * * * *, demandando la nulidad de la resolución contenida en el oficio
*****, emitida el 21 de marzo de 2024, por el Procurador Fiscal de la Secretaría de Finanzas y Administración del Gobierno de Baja California Sur, a través de la cual resuelve el recurso de revocación *****, confirmándose la validez de la resolución contenida en el oficio
*****, emitido el 24 de noviembre de 2023, por el Director de Auditoría Fiscal de la Secretaría de Finanzas y Administración del Gobierno del Estado de Baja California Sur, mediante el cual determinó un crédito fiscal a la parte actora en cantidad de \$796,147.13 por concepto de Impuesto Sobre la Renta, multas y recargos, misma que impugna de manera simultánea, de conformidad con el artículo 1, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

2º. Por acuerdo de 05 de julio de 2024, se admitió a trámite en la vía ordinaria la demanda descrita en el resultando anterior, ordenándose emplazar a las autoridades demandadas para que efectuaran la contestación a la demanda.

3º. Mediante oficios recibidos en la Oficialía de Partes de esta Sala el 30 de septiembre; 03 y 07 de octubre de 2024, las autoridades demandadas formularon su contestación de demanda.

4º. A través de acuerdo de 11 de noviembre de 2024, se tuvo por contestada la demanda a ambas autoridades enjuiciadas.

5º. Mediante acuerdo de 03 de marzo de 2025 se otorgó término a las partes para que formularan alegatos por escrito.

6º. A través del previsto de 02 de junio de 2025, se declaró cerrada la instrucción del juicio.

7º. No existiendo ninguna cuestión pendiente que impida su resolución, en cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 49, y 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se dicta sentencia definitiva en los siguientes términos:

CONSIDERANDOS

PRIMERO. Competencia de la Sala. Esta Sala es competente para conocer y resolver el presente asunto en términos de lo ordenado por los artículos 49 y 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, numerales; 1, 2, 3, 4, 6, fracción III, 28, fracción I, 29, 30, 31, 34, 35, 36, fracciones VIII y XV, 42, fracciones II y VIII, 59, fracciones I, II, IV, V y X, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, expedida mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 18 de julio de 2016; y 48, fracción III, 49, fracción III, 60 y 81, fracciones I, II, III y XVIII, y demás aplicables del Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de julio de 2020, última reforma publicada el 23 de mayo de 2025.

SEGUNDO. Existencia de las resoluciones impugnadas. La existencia jurídica de las resoluciones administrativas materia de esta controversia, se encuentra debidamente acreditada en autos, en términos de lo dispuesto por los artículos 1 y 46, fracción I, de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, 93, fracciones I y II, 95, 129, 199, 200, y 202, del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria por disposición expresa del artículo 1º de la citada Ley, toda vez que la parte actora las adjuntó a su escrito de demanda, y al contestar la demanda, la autoridad demandada reconoce su existencia.

TERCERO. Toda vez que la unidad administrativa encargada de la defensa jurídica de las autoridades demandadas no hace valer causales de improcedencia ni de sobreseimiento y esta Sala no advierte que se actualice alguna de ellas, se precisa lo siguiente:

El artículo 1º de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, literalmente señala:

***"Artículo 1.** Los juicios que se promuevan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se regirán por las disposiciones de esta Ley, sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. A falta de disposición expresa se aplicará supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles, siempre que la disposición de este último ordenamiento no contravenga las que regulan el juicio contencioso administrativo federal que establece esta Ley.*

Cuando la resolución recaída a un recurso administrativo, no satisfaga el interés jurídico del recurrente, y éste la controvierta en el juicio contencioso administrativo federal, se entenderá que simultáneamente impugna la resolución recurrida en la parte que continúa afectándolo, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso.

Asimismo, cuando la resolución a un recurso administrativo declare por no interpuesto o lo deseche por improcedente, siempre que la Sala Regional competente determine la procedencia del mismo, el juicio contencioso administrativo procederá en contra de la resolución objeto del recurso, pudiendo en todo caso hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso."

Del segundo párrafo de lo antes transcrito se aprecia que cuando la resolución recaída a un recurso administrativo, no satisfaga el interés jurídico del recurrente, y éste la controvierta en el juicio contencioso administrativo federal, se entenderá que simultáneamente impugna la resolución recurrida en la parte que continúa afectándolo, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso (principio de litis abierta).

Por su parte, del tercer párrafo del precepto legal reproducido se colige que cuando la resolución a un recurso administrativo declare por no interpuesto o lo deseche por improcedente, siempre que la Sala Regional competente determine la procedencia del mismo, el juicio contencioso administrativo procederá en contra de la resolución objeto del recurso, pudiendo en todo caso hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso.

De lo anterior se concluye que en los casos en los que se impugne una resolución a un recurso administrativo que lo declare por no interpuesto o lo deseche por improcedente, no opera el principio de litis abierta, es decir, no se entiende simultáneamente impugnada la resolución recurrida, al menos que la parte accionante demuestre en juicio de nulidad la ilegalidad del desechamiento o de la decisión de tener por no interpuesto el recurso administrativo y, la Sala Regional competente determine la procedencia del recurso; caso en el que el juicio contencioso administrativo federal sí procederá en contra de la resolución objeto del recurso y el demandante podrá, en ese caso, hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso (principio de litis abierta).

En virtud de lo anterior, se concluye que opera el principio de litis abierta y, por tanto, que el demandante tiene derecho a combatir la resolución impugnada recaída al recurso de revocación que interpuso, pero también la resolución recurrida, asumiéndose por ministerio de ley que dichas resoluciones no satisficieron el interés jurídico del recurrente y que, por tal motivo, la controvierte en juicio.

Lo anterior, toda vez que conforme al artículo 1º de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, al impugnarse en juicio una resolución recaída a un recurso administrativo, se entiende que simultáneamente se impugna la resolución primigeniamente recurrida en la parte que continúan afectando al particular; consecuentemente, la demandante puede hacer valer conceptos de impugnación en contra de la resolución recurrida, aún y cuando no los hubiera planteado en el recurso, es decir, puede verter nuevos agravios en relación a la resolución recurrida (novedosos), o bien, reiterar los agravios expuestos en aquél medio de defensa (agravios reiterativos).

Máxime, cuando de la resolución al recurso de revocación impugnada, se advierte que en ningún momento dicha instancia se desechó por improcedente o se tuvo por no interpuesta (casos en los que no opera la litis abierta, es decir, en los que el demandante no puede verter conceptos de impugnación en contra de la resolución recurrida, en tanto la parte accionante no demuestre en juicio la ilegalidad de ese desechamiento o, de la decisión de tener por no interpuesto el recurso administrativo).

Por lo anterior, esta Sala comparte los criterios emitidos por Órganos Jurisdiccionales pertenecientes a este Tribunal Federal de Justicia Administrativa, mismos que son del tenor literal siguiente:

"RECURSOS ADMINISTRATIVOS. EXCEPCIONES A LOS PRINCIPIOS QUE NORMAN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL,



TEJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 3087/24-03-02-4



RELATIVAS A LITIS ABIERTA, IMPUGNACIÓN SIMULTÁNEA Y RESOLUCIÓN CONJUNTA SOBRE LA LEGALIDAD DEL ACTO IMPUGNADO Y DEL RECURRIDO. En los artículos 1º, segundo y tercer párrafos, y 50, cuarto párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, vigente a partir del 1º de enero de 2006, se establecen excepciones a los principios de litis cerrada, anulación restringida a los actos impugnados expresamente y sentencias circunscritas a estos últimos, tratándose de aquellos juicios en los que se impugne la resolución recaída a un recurso administrativo que no satisfaga el interés jurídico del recurrente, al disponer que, el actor podrá hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso, lo cual abarca tanto los argumentos novedosos como los reiterativos, admitiéndose así la excepción de litis abierta; asimismo establece que se entenderá que simultáneamente impugna la resolución recurrida, en la parte en la que continúa afectándolo, con lo que incluye la salvedad de impugnación simultánea tácita; y, finalmente, que el tribunal resolverá, si cuenta con elementos suficientes para ello, sobre la legalidad de la resolución impugnada y recurrida, en la parte en que no satisfizo el interés jurídico del demandante, con lo cual obliga a dictar una sentencia pronunciándose conjuntamente sobre la validez o no de ambas resoluciones.”¹

"JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA CONTENIDO EN LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, PERMITE AL DEMANDANTE ESGRIMIR CONCEPTOS DE ANULACIÓN NOVEDOSOS O REITERATIVOS REFERIDOS A LA RESOLUCIÓN RECURRIDA, LOS CUALES DEBERÁN SER ESTUDIADOS POR EL TRIBUNAL. Conforme a lo dispuesto en los artículos 1º, segundo párrafo, y 50, penúltimo párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de diciembre de 2005, en vigor a partir del 1º de enero del 2006, en el juicio contencioso administrativo se atiende a un principio de "litis abierta", conforme al cual, en la sentencia que dicte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa cuando se impugne la resolución recaída a un recurso administrativo, se deben resolver, no sólo los agravios encaminados a controvertir la legalidad de la resolución impugnada, sino que además se deberán resolver los que controviertan la recurrida, debiéndose analizar los nuevos argumentos planteados, que pueden incluir los razonamientos que se refieran a la resolución recurrida, y los dirigidos a impugnar la nueva resolución; así como aquellas razones o motivos que reproduzcan agravios esgrimidos en el recurso administrativo en contra de la resolución originaria. Por tanto, todos estos argumentos, ya sean novedosos o reiterativos de la instancia administrativa, constituyen los conceptos de anulación propios de la demanda fiscal, lo cual implica que con ellos se combaten tanto la resolución impugnada como la recurrida en la parte que afecte el interés jurídico del actor, por lo que este Tribunal está obligado a estudiarlos.”²

En sentido contrario, resultan aplicables en la especie los criterios que señalan enseguida:

¹ Tesis: VI-TASS-53, No. Registro: 53,818, Aislada, Época: Sexta, Instancia: Pleno, Fuente: R.T.F.J.F.A.

² No. Registro: 50,265, Jurisprudencia, Época: Sexta, Instancia: Segunda Sección, Fuente: R.T.F.J.F.A. sexta época, año I, número 11, noviembre 2008, Tesis: VI-J-2aS-6.

"LITIS ABIERTA. SUS ALCANCES TRATÁNDOSE DE UNA RESOLUCIÓN QUE DECRETA EL SOBRESEIMIENTO EN SEDE ADMINISTRATIVA.-

Cuando la Sala Regional declara ilegal el sobreseimiento del recurso administrativo, y cuenta con elementos para resolver sobre la legalidad o no de los actos originalmente recurridos, de conformidad con lo establecido en los artículos 1º párrafo tercero y 50 párrafo cuarto de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se avocará a su estudio, sin que obste que el numeral citado en primer término establezca que, "cuando la resolución a un recurso administrativo declare por no interpuesto o lo deseche por improcedente, siempre que la Sala Regional competente determine la procedencia del mismo, el juicio contencioso administrativo procederá en contra de la resolución objeto del recurso, pudiendo en todo caso hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso.", toda vez que el precepto en comento es enunciativo y no limitativo, por tanto, si resulta ilegal el sobreseimiento del recurso administrativo, es claro que la Sala determinó su procedencia, por lo que es válido que analice los agravios hechos valer en contra de los actos inicialmente recurridos, no obstante que en el caso particular no se haya tenido por no interpuesto o se hubiere desechado por improcedente el recurso en cuestión."³

CUARTO. Con fundamento en los artículos 1º y 50 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, se analizan en conjunto el primer y segundo concepto de impugnación del escrito inicial de demanda, por encontrarse estrechamente relacionados entre sí.

En el **primer concepto de impugnación** aduce la parte actora que la resolución impugnada es ilegal, en virtud de que la autoridad resolutora contraviene lo dispuesto por los artículos 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, al señalar que las propinas sí forman parte del salario del trabajador y, que por ende, el contribuyente debía efectuar el cálculo correspondiente para efectos del Impuesto Sobre la Renta, por concepto de sueldos y salarios y aplicar la retención del mismo a cada uno de los trabajadores que recibieron ingresos por propinas.

Sin embargo, para considerar como ingresos para las personas físicas por la prestación de un servicio personal subordinado, es necesario que su origen derive de la relación laboral, esto es, de aquella que corresponda entre patrón y trabajador, lo que no acontece cuando se trata de propinas, ya que éstas son otorgadas por un tercero, como una recompensa económica como agradecimiento por un buen servicio y por el producto consumido.

³ No. Registro: 52,324, Aislada, Época: Sexta, Instancia: Décima Sala Regional Metropolitana, Fuente: R.T.F.J.F.A. sexta época, año III, número 26, febrero 2010, Tesis: VI-TASR-XXI-38.

Agrega, que si bien la Ley Federal del Trabajo prescribe que las propinas constituyen parte del sueldo de aquellas personas que laboran en giros como hoteles, restaurantes, bares y análogos, no son ingresos en los cuales esté obligada a hacer alguna retención en razón del Impuesto Sobre la Renta.

Lo anterior, puesto que sólo se puede estimar racional y razonable la obligación de un tercero distinto al causante del impuesto a retener la cantidad relativa para entregarla al fisco, si éste se encuentra en posición de ejercer un control cierto y eficaz respecto de la fuente de riqueza que genera la contribución a recaudar como auxiliar del fisco, pues de lo contrario, se desnaturalizaría la sana lógica que tiene el imponer tal clase de deber por el Estado a ciertas personas a fin de hacer más eficiente la recaudación de ciertas contribuciones generadas por particulares; pues no se debe olvidar que nuestro sistema jurídico impositivo se sustenta en una mecánica de autodeterminación y autoliquidación.

Además, señala que las propinas provenientes de terceros se caracterizan por ser irregulares en cuanto a la periodicidad y monto, pero sobre todo, que su origen económico no es el peculio de su parte patronal, así como que este no cuenta en realidad con elementos idóneos para poder identificar plenamente qué importes recibe cada uno de sus empleados por tales gratificaciones.

Finalmente, manifiesta que no existe disposición fiscal que establezca de manera expresa que las propinas deban ser acumuladas para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, toda vez que, las disposiciones que cita la autoridad de la Ley Federal del Trabajo, no se encuentra vinculada en el caso concreto a la materia Tributaria; ya que de los dispositivos legales mencionados por la autoridad — 346 y 347 de la Ley Federal del Trabajo— se advierte que el legislador estableció que las propinas son parte del salario de los trabajadores, en términos del artículo 347 de la Ley Federal del Trabajo, que contempla las bases para calcular la indemnización, de ahí que, dicha circunstancia (que las propinas forman parte del salario) sólo es aplicable para efectos de calcular la indemnización de un trabajador.

En el **segundo concepto de impugnación de la demanda** arguye la demandante que es ilegal la resolución determinante del crédito fiscal, toda vez que, el Criterio Normativo ***** del anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal en que se

apoya violenta el principio de reserva de ley y subordinación jerárquica al haber incorporado una consecuencia no contemplada en los artículos 94, 96, y 99, fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y los artículos 84 y 346 de la Ley Federal del Trabajo.

Sostiene que, tratándose del Impuesto Sobre la Renta, los salarios deberán comprender todo pago que derive de la relación laboral por la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona y no así cualquier otra prestación que se entregue al trabajador por su labor, como erróneamente pretende la autoridad hacendaria. Esto es, para que se considere como ingresos para las personas físicas por la prestación de un servicio personal subordinado, es necesario que su origen derive de la relación laboral, es decir, de aquellas que correspondan entre el patrón y el trabajador, lo que no acontece en el presente caso.

Alega que el Criterio Normativo 43/ISR/N del anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, es violatorio del principio de legalidad tributaria, resguardado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual establece que son obligaciones de los mexicanos, el contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Por su parte, las autoridades demandadas sostuvieron la legalidad de la resolución impugnada y la recurrida al contestar la demanda.

Esta Sala estima **infundados** los conceptos de impugnación hechos valer, con base en las consideraciones que se detallan a continuación.

El artículo 16, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dispone los requisitos que debe reunir todo acto administrativo de molestia al particular, al tenor siguiente:

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

Precepto constitucional del que se sigue que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Por su parte, el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, contempla los requisitos que deben reunir los actos administrativos que se deban notificar, como sigue:

"Artículo 38.- *Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:*

...

IV. *Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.*

..."

De lo que se colige que en su fracción IV, el artículo en comento contempla que los actos administrativos que se deban notificar deben estar fundados, motivados y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate. Así, ambos preceptos exigen la debida fundamentación y motivación de todo acto de autoridad y la expresión en el mismo del objeto o propósito de que se trate.

Ahora bien, acorde el criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostenido en la jurisprudencia que enseguida se transcribirá, por fundamentación se entiende que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por motivación, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

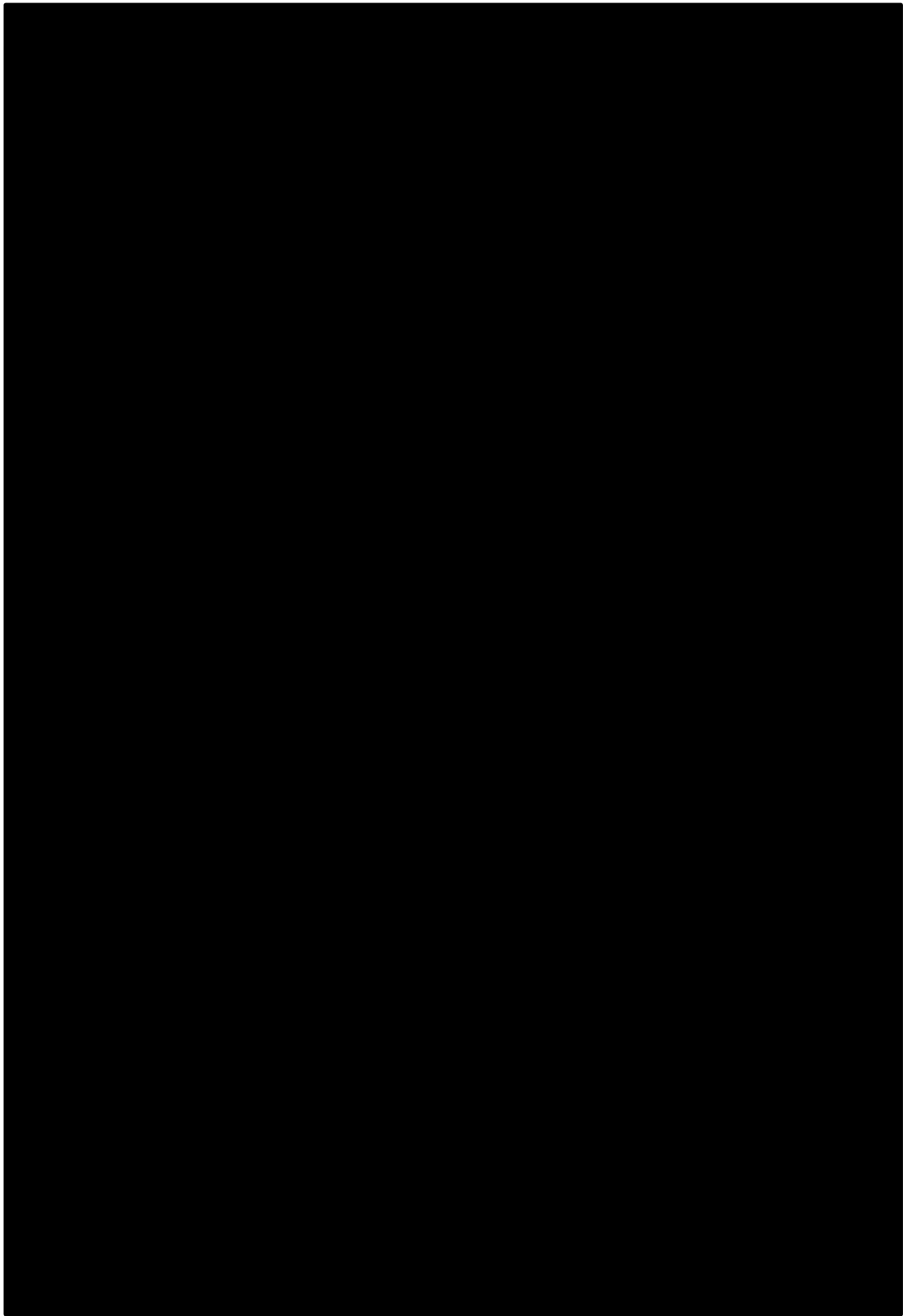
La jurisprudencia en cita, es de rubro y texto siguientes:

"FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. *De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas."*⁴

⁴ Apéndice de 1995, Tomo III, Parte SCJN, página 52.

Ahora bien, de la resolución recurrida contenida en el oficio número *****
emitida el 24 de noviembre de 2023, que obra en autos de foja 32 a la 98, y a la cual se le otorga valor probatorio pleno a luz de lo establecido en la fracción I del artículo 46, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se desprende que el Director de Auditoría Fiscal del Gobierno del Estado de Baja California Sur determinó un crédito fiscal a cargo del contribuyente, por lo siguiente:

[SE INSERTA]





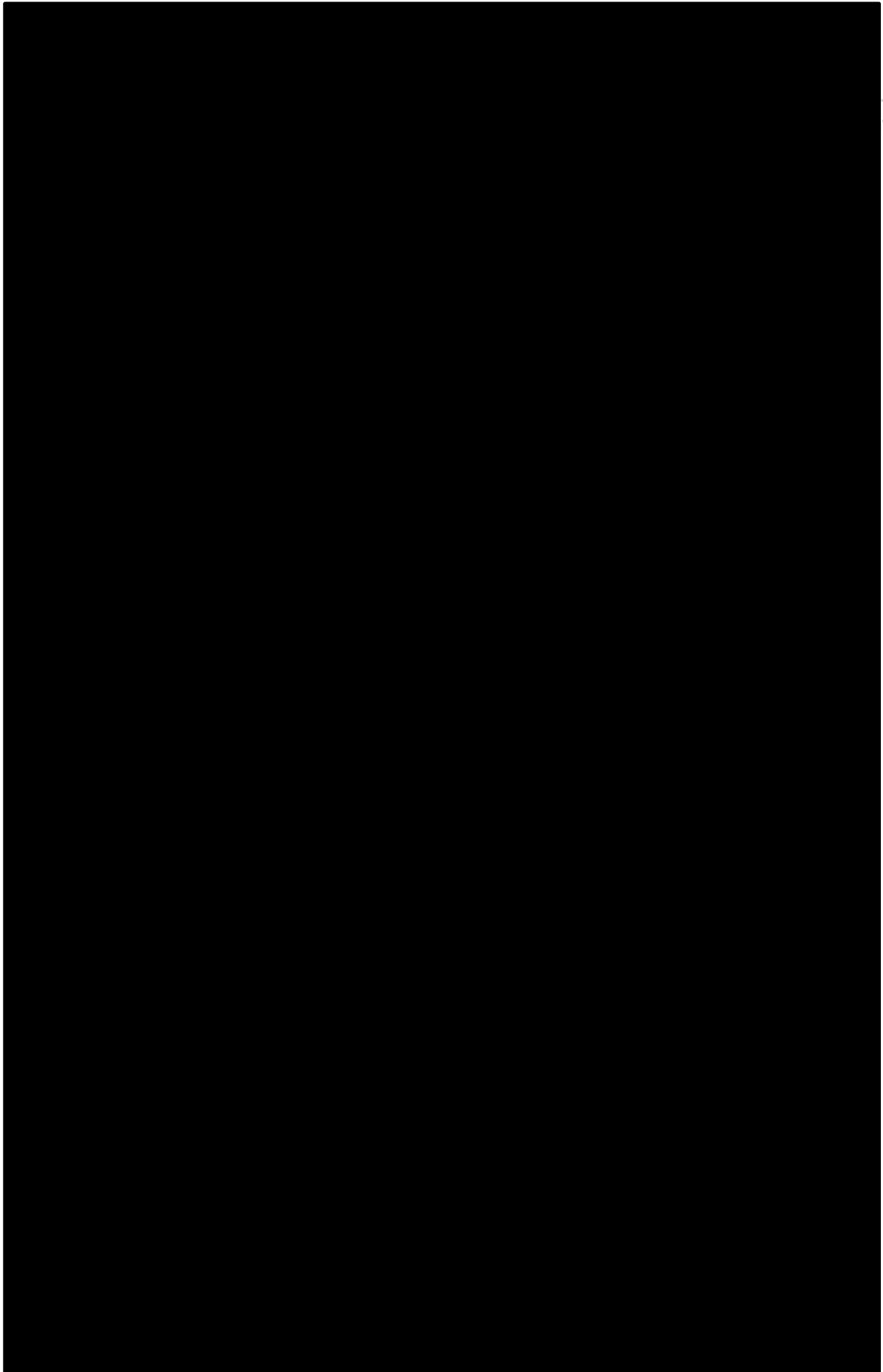
TFJA

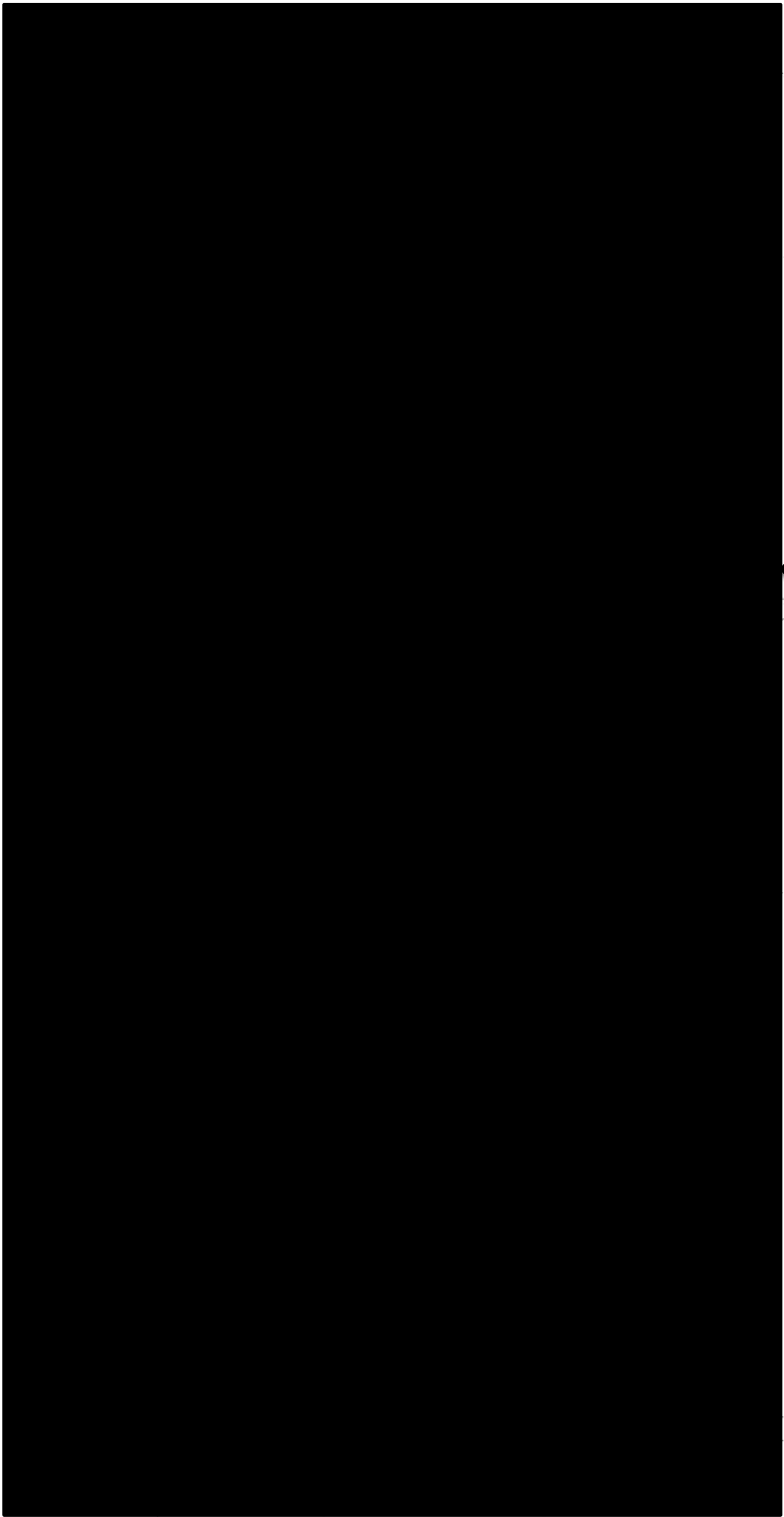
TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

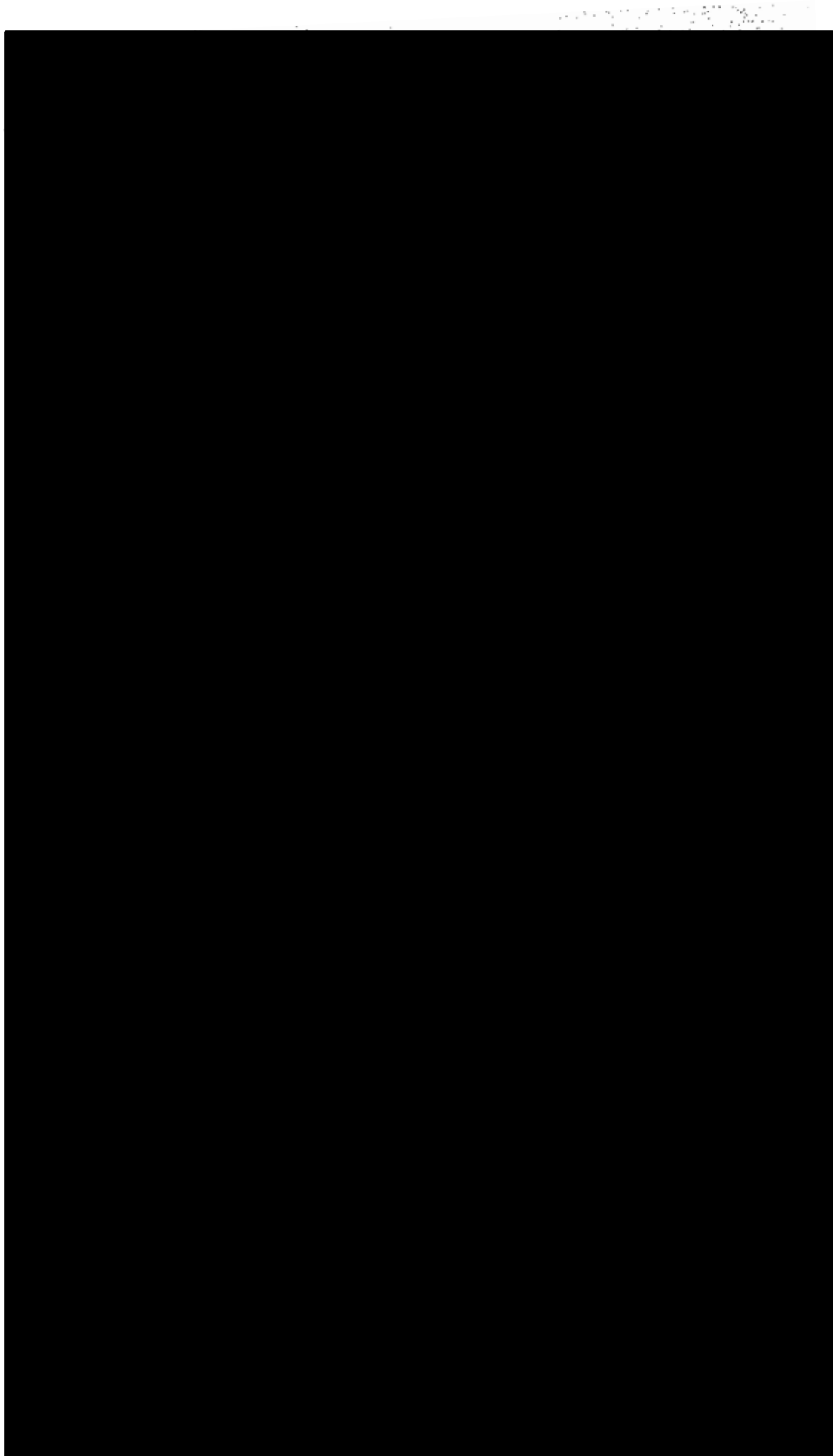
EXPEDIENTE: 3087/24-03-02-4

TFJA

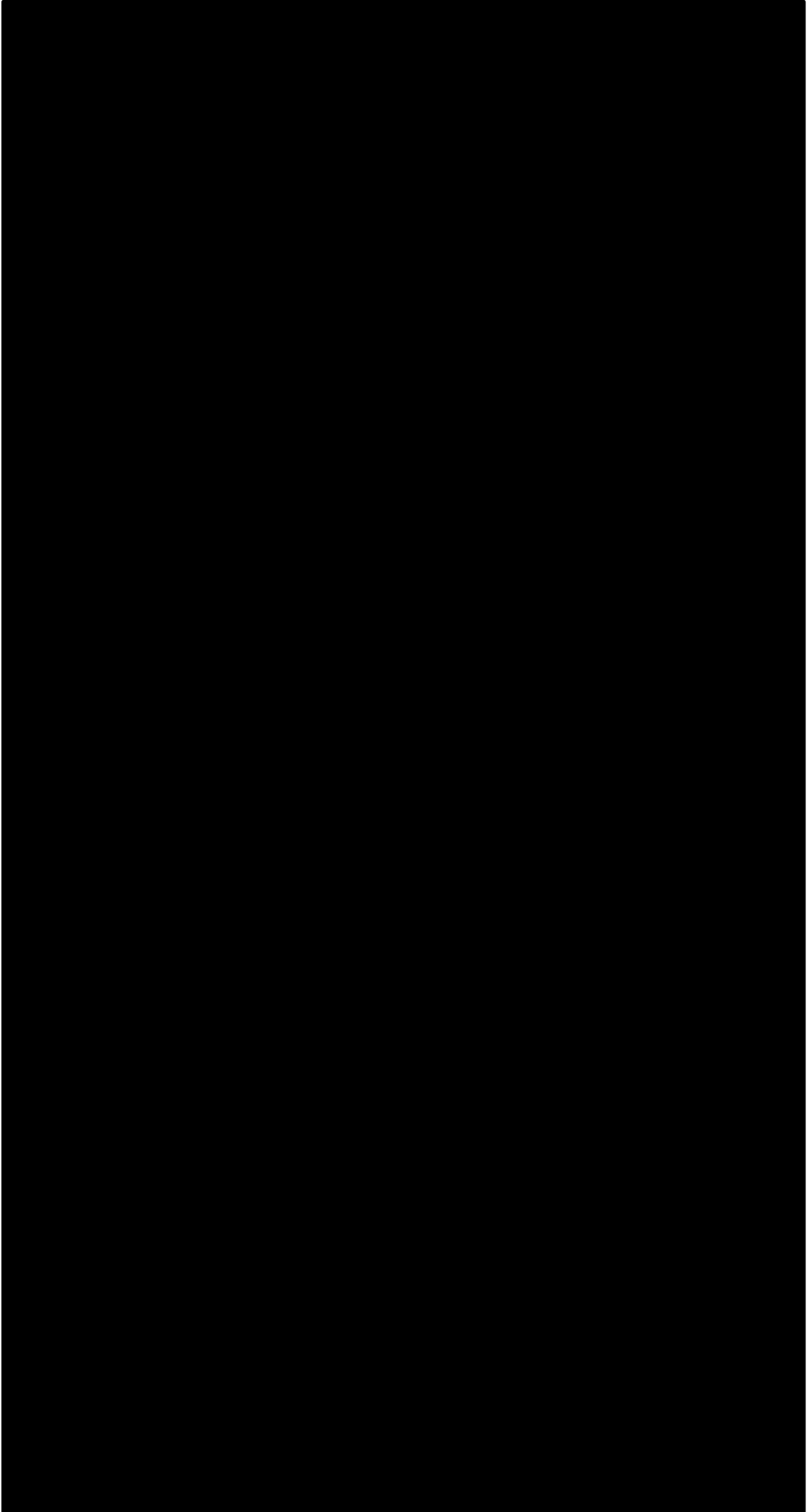
88 Años
Trabajando por México







(...)





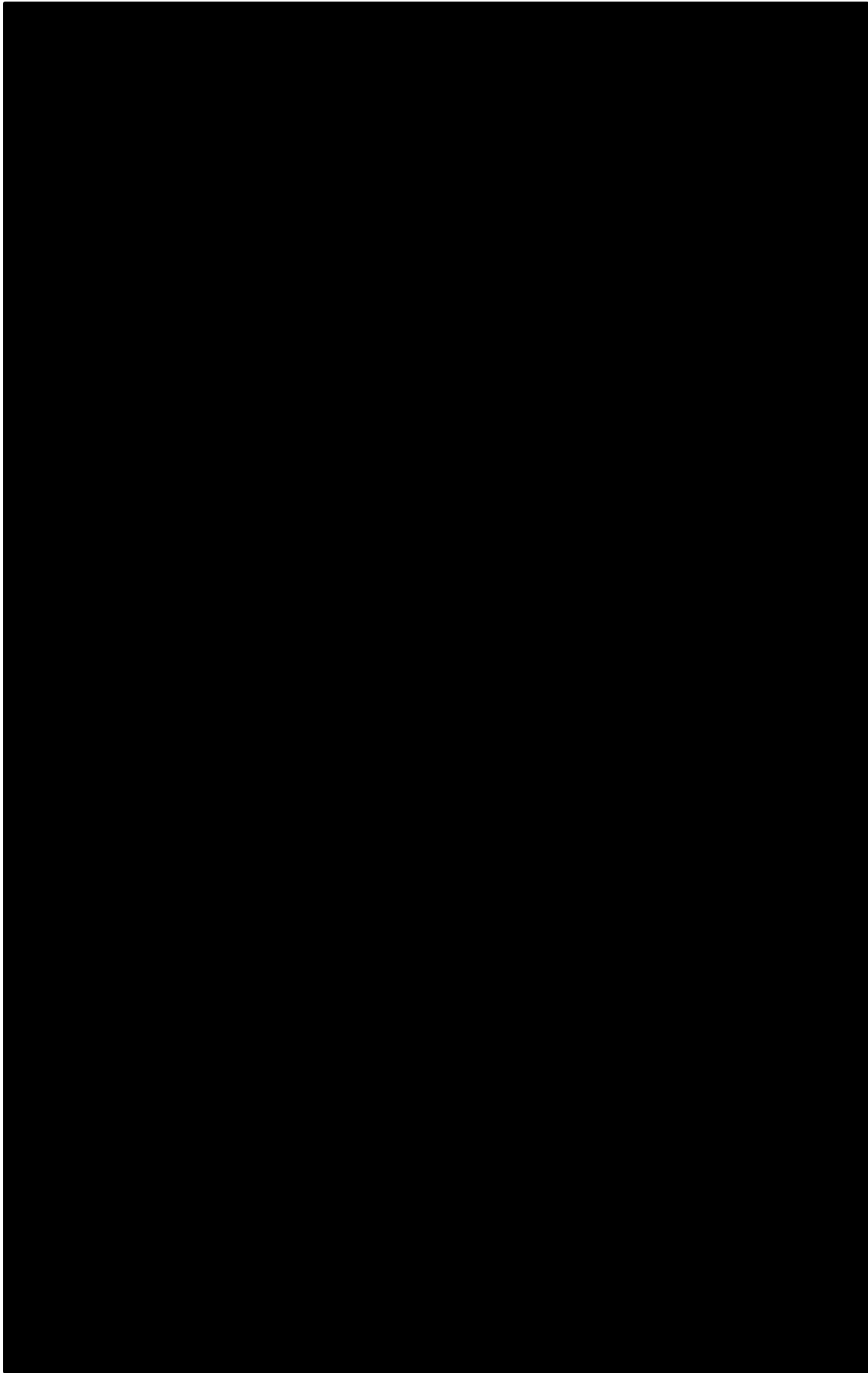
TFJA

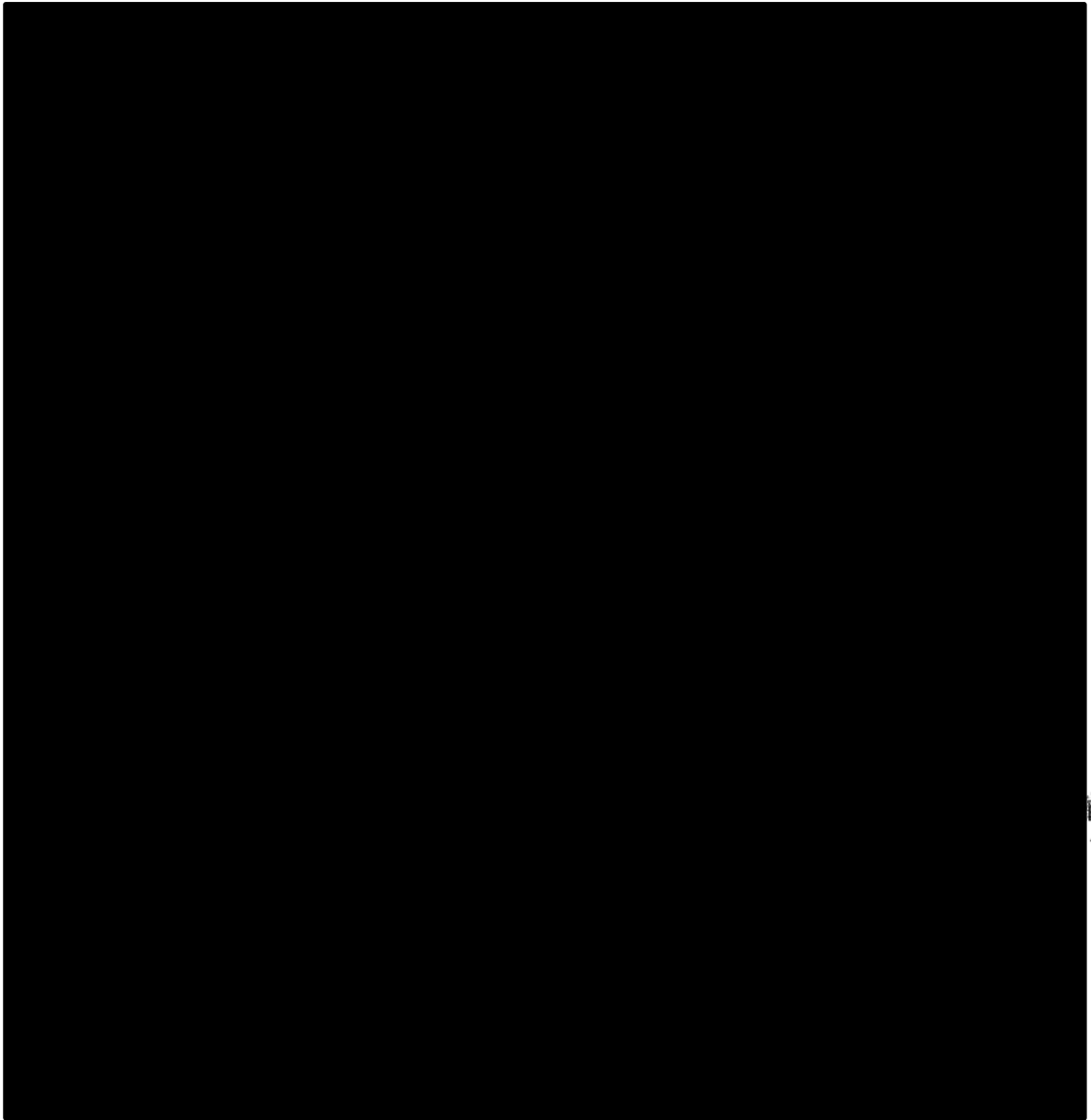
TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 3087/24-03-02-4

TFJA

88 Años
Trabajando por México





(...)

[FIN DE LA INSERCIÓN]

De la digitalización anterior, se desprende lo siguiente:

- Que de la revisión efectuada por la Dirección de Auditoría Fiscal del Gobierno del Estado Baja California Sur, al acta final de visita domiciliaria al amparo de la orden de visita *****, al escrito de fecha 22 de mayo de 2023, así como de la consulta a los sistemas institucionales a los que tiene acceso, por cuanto hace en materia de Impuesto Sobre la Renta correspondiente al periodo del 01 de marzo de 2022 al 31 de mayo de 2022, se conoció que la contribuyente retuvo y enteró Impuesto Sobre la Renta por los pagos de Sueldos y Salarios en cantidad de \$81,623.00, correspondiente a los meses de marzo, abril y mayo, todos de 2022.



TEJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 3087/24-03-02-4



- Que de la información proporcionada y exhibida con fecha 13 de marzo de 2023 mediante Acta Parcial de Visita Domiciliaria, se determina que a la contribuyente ***** ** *** ***** ** ** ** ** le fue entregada la cantidad de \$563,714.71, por concepto de propinas a empleados de la contribuyente visitada, debiendo retener y enterar la cantidad de \$251,653.88 por concepto de sueldos y salarios, mismo importe que se comparó contra las declaraciones de pago mensuales de retenciones del Impuesto Sobre la Renta por concepto de sueldos y salarios por los meses de marzo, abril y mayo de 2022.
- Por lo tanto, determinó diferencias observadas en cantidad de \$170,156.11, correspondiente a los meses de marzo, abril y mayo de 2022.
- En relación a lo anterior, conoció que la contribuyente visitada omitió retener y enterar el Impuesto Sobre la Renta por concepto de sueldos y salarios por el mes de marzo de 2022 la cantidad de \$89,316.10, por el mes de abril de 2022 la cantidad de \$91,500.08 y por el mes de mayo de 2022 la cantidad de \$70,837.70, respectivamente que suman \$251,653.88 de los cuales por los meses de marzo, abril y mayo de 2022, la contribuyente visitada declaró y enteró con fecha posterior al inicio de las facultades de comprobación la cantidad de \$27,310.00 por el mes de marzo de 2022, la cantidad de \$26,370.00 por el mes de abril de 2022 en cantidad de \$65,255.47 y por el mes de mayo de 2022 en cantidad de \$42,894.39

Asimismo, se advierte que en dicha resolución y en relación con las manifestaciones vertidas por la contribuyente actora, a través del escrito libre de 22 de mayo de 2023, recibido con fecha 26 de mayo de 2023, determinó lo siguiente:

- Que sostiene las observaciones e irregularidades consignadas en la última acta parcial de fecha 28 de abril de 2023 y acta final de 01 de junio de 2023, toda vez que del análisis del artículo 346 de la Ley Federal del Trabajo y el criterio normativo 43/ISR/N del anexo 7, de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022 publicada el 27 de diciembre de 2021, se advierte que **las propinas percibidas por los trabajadores en restaurantes, cafés y bares, son parte del salario de los trabajadores**, por lo tanto al encontrarse las

• Que si bien es cierto que las propina provienen de un tercero y no coinciden en cuanto a sus montos y periodicidad, no debe perderse de vista que la actora recibió dichos montos a través de los cobros efectuados con el terminal punto de venta de las diversas cuentas bancarias abiertas a su nombre y registradas en su contabilidad, aunado al hecho de que de la documentación aportada durante la acta parcial de visita domiciliaria de 13 de marzo de 2023, se conoció que la demandante emitió cheques por un total de \$563,714.71, a los C.

***** ***** ***** ***** ***** ***** ***** *****

***** ***** ***** * ***** ***** ***** ***** , por concepto de propinas.

- Que lo anterior pone en evidencia que la accionante sí tenía el control de las propinas que ingresaban a sus estados de cuenta y las controla por medio de sus registros contables, así como con los documentos denominados "***** ** ***** **** ** *****" * "***** ** ***** ** *****" y no como lo manifiesta en su escrito al indicar que "... como se explicó, no actualizan a cargo de la contribuyente su obligación de retención en auxilio del fisco federal, pues no tiene respecto de ellas un efectivo control tanto para cuantificar adecuadamente el tributo a cargo como para disponer de la parte relativa que se debiera enterar a la hacienda pública...", por lo que, la cantidad de \$563,514.71 debió ser considerada por el empleador como parte de sueldos o salarios para efectuar el cálculo y retención del Impuesto Sobre la Renta que, en su caso resultara a cargo del trabajador en términos del artículo 96 primer párrafo y 99 primer párrafo, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2022.

- De la resolución determinante se advierte que la Dirección de Auditoría Fiscal del Gobierno del Estado Baja California Sur sostiene que del análisis del artículo 346 de la Ley Federal del Trabajo se advierte que **las propinas**



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 3087/24-03-02-4



percibidas por los trabajadores en restaurantes, cafés y bares, son parte del salario de los trabajadores; de ahí que, considera infundado el agravio de la recurrente, puesto que ha quedado dilucidado que las propinas sí forman parte del salario del trabajador, y que por ende el contribuyente debió haber efectuado el cálculo correspondiente para efectos del Impuesto Sobre la Renta, por conceptos de Sueldos y Salarios, y aplicar la retención del mismo a cada uno de los trabajadores que recibieron ingresos por propinas, situación que en la especie no aconteció.

- Que la recurrente fue omisa en retener y enterar dicho impuesto, por lo que, la resolución contenida en el oficio ***** de 24 de noviembre de 2023, emitida por la Dirección de Auditoría Fiscal del Gobierno del Estado Baja California Sur, es legal.
- Que la Dirección de Auditoría Fiscal del Gobierno del Estado Baja California Sur únicamente robusteció sus consideraciones, fundamentos y motivaciones a las que ya había arribado con el criterio normativo 43/ISR/N del anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, motivo por el cual no puede considerarse que se viola el principio de reserva de ley ni el de subordinación jerárquica, pues en sí, el fundamento utilizado por la autoridad recurrida, lo fueron los artículos 346 de la Ley Federal del Trabajo de aplicación supletoria en términos de lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, así como los artículos 94 primer párrafo, 96 primer párrafo y 99 primer párrafo, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2022.

Una vez impuestos del contenido de la resolución impugnada y de la recurrida, se colige que la *Litis* en el presente juicio es conocer si las cantidades entregadas a los trabajadores por concepto de propinas forman parte del salario del trabajador y, en su caso, si éstas son sujetas de retención y entero del impuesto sobre la renta por parte del patrón.

A fin de dilucidar la litis planteada en el párrafo anterior, es necesario acudir a los preceptos legales que la Dirección de Auditoría Fiscal del Gobierno del Estado Baja California Sur, citó en la resolución recurrida, a saber, los artículos 94, primer párrafo y

96, primer y segundo párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en relación con el anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, publicada en el Diario Oficial de la Federación 27 de diciembre de 2021; artículos 84, 346 y 347 de la Ley Federal del Trabajo, los cuales se aplicaran de manera supletoria en términos del artículo 5, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 6, párrafos cuarto, fracción I del citado código; mismos que a la letra dicen:

Ley del Impuesto Sobre la Renta

"Artículo 94. *Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:*

...

Artículo 96. *Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. No se efectuará retención a las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.*

La retención se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, la siguiente:

..."

Código Fiscal de la Federación

"Artículo 5o.- ...

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal."

"Artículo 6o.- ...

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

...

*En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, **el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.***

... ”

Ley Federal del Trabajo

"Artículo 84. - *El salario se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo.*

Artículo 346. - *Las propinas son parte del salario de los trabajadores a que se refiere este capítulo en los términos del artículo 347.*

Los patrones no podrán reservarse ni tener participación alguna en ellas.

Artículo 347. - *Si no se determina, en calidad de propina, un porcentaje sobre las consumiciones, las partes fijarán el aumento que deba hacerse al salario de base para el pago de cualquier indemnización o prestación que corresponda a los trabajadores. El salario fijado para estos efectos será remunerador, debiendo tomarse en consideración la importancia del establecimiento donde se presten los servicios."*

De los numerales de la Ley del Impuesto Sobre la Renta anteriormente citados, se tiene que el legislador estableció que **se consideran ingresos** por la prestación de un servicio personal subordinado, **los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral**, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Y, que **quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo (salarios) están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales** que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual.

Ahora bien, en el artículo 5 del Código Tributario, se establece que a falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

El artículo 6 del mismo código, por su parte, establece que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas; y, en el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, **el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.**

Finalmente, de los preceptos legales de la Ley Federal del Trabajo —mismos que se aplican de manera supletoria en términos del artículo 5, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación—, en específico del artículo 346, se advierte que **las propinas son parte del salario de los trabajadores**, mismo que se integra por los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo (así lo establece el numeral 84), ello, en los términos del artículo 347, el cual indica que cuando no se determina, en calidad de propina, un porcentaje sobre las consumiciones, las partes fijarán el aumento que deba hacerse al salario de base para el pago de cualquier indemnización o prestación que corresponda a los trabajadores, y que el salario fijado para estos efectos será remunerador, debiendo tomarse en consideración la importancia del establecimiento donde se presten los servicios.

Sustento de lo anterior, son los siguientes criterios:

"Registro digital: 207765

Instancia: Cuarta Sala

Octava Época

Materia(s): Laboral

Tesis: 4a./J. 33/93

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Núm. 69, Septiembre de 1993, página 18

Tipo: Jurisprudencia

PROPINAS, MONTO DE LAS. FORMAN PARTE DEL SALARIO, POR DISPOSICION DE LA LEY, Y DEBE CONDENARSE A SU PAGO CUANDO SE TENGA POR CONFESO AL PATRON. *Esta Cuarta Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estima que cuando en una demanda laboral iniciada por un trabajador de aquellos a los que se refiere el artículo 344 de la Ley Federal del Trabajo, éste pretende indemnizaciones y afirma que su salario se integra con una cantidad específica por concepto de propinas, mientras que el demandado es omiso en controvertir el monto de aquéllas al contestar la demandada, o bien que se le tiene por contestada la demanda en sentido afirmativo, sin prueba en contrario, la Junta que conozca del asunto debe tener por acreditado ese hecho, conforme a lo establecido en los artículos 784, fracción XII, 873, primer párrafo, 878, fracción IV, y 879, párrafo tercero, todos del ordenamiento legal en cita, y condenar al patrón, tomando como base para la cuantificación correspondiente el salario del trabajador integrado con la cantidad que por concepto de propinas señale, siempre y cuando los hechos y la cantidad que por concepto de propinas se afirmen sean verosímiles, acordes a la naturaleza del servicio prestado, la ubicación e importancia de la fuente de trabajo, la costumbre, el tipo de clientes y otras cuestiones análogas, ya que en todo caso, de conformidad con el artículo 841 de la ley laboral, la Junta válidamente puede apartarse del resultado formal y resolver apreciando los hechos a conciencia, desde luego, fundando y motivando su decisión. Contradicción de tesis 21/91. Entre el Primer y Tercer Tribunal Colegiado en*



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 3087/24-03-02-4



Materia de Trabajo del Primer Circuito. 7 de junio de 1993. 5 votos. Ponente: Ignacio Magaña Cárdenas. Secretario: Martín Angel Rubio Padilla

Tesis de Jurisprudencia 33/93. Aprobada por la Cuarta Sala de este alto Tribunal en sesión privada del veintiocho de junio de mil novecientos noventa y tres, por cinco votos de los señores Ministros: Presidente Carlos García Vázquez, Juan Díaz Romero, Ignacio Magaña Cárdenas, Felipe López Contreras y José Antonio Llanos Duarte."

"Registro digital: 2005784

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Décima Época

Materia(s): Laboral

Tesis: II.1o.T.20 L (10a.)

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 3, Febrero de 2014, Tomo III, página 2643

Tipo: Aislada

TRABAJADORES DE HOTELES, CASAS DE ASISTENCIA, RESTAURANTES Y ANÁLOGOS. EL VÍNCULO LABORAL SE CONFORMA A PESAR DE QUE EL EMPRESARIO CONVenga EN NO PAGARLES SALARIO.

Estas labores se encuentran reguladas de manera especial por el capítulo XIV del título VI de la Ley Federal del Trabajo. Si bien esta ley define a la relación de trabajo como la prestación de un trabajo personal subordinado mediante el pago de un salario, y su numeral 82 define a éste como la retribución que paga el patrón al trabajador por el servicio prestado, de donde se pudiese erigir como dato esencial de ese vínculo que el patrón le pague un salario a quien le presta ese trabajo personal; la no entrega del salario mínimo profesional que el diverso 345 contempla debe pagar el empresario a estos laboriosos o, incluso, el pacto de que sólo recibirán como retribución de ese servicio personal subordinado las propinas de los clientes del primero, no impiden que surja la relación laboral entre estos trabajadores y el empresario. Lo anterior, se explica porque en estos supuestos rige la regla especial prevista en el artículo 181 de la citada ley: Los trabajos especiales se rigen por las normas de este título y por las generales de la ley en cuanto no la contraríen. Luego, si el artículo 346 del mismo ordenamiento dispone que las propinas que reciben estos trabajadores son parte del salario, al provenir éstas del bolsillo de los clientes de la empresa se aparta del citado numeral 82, en esa exigencia de que el salario tendría que ser pagado por el empresario, por ende, ya no rige para los primeros en observancia al principio de especialidad. Por consiguiente, bastará que el empresario otorgue su consentimiento para que la persona que le presta un trabajo personal subordinado, reciba, ordinariamente, propinas de sus clientes, para que ipso facto se configure una relación de trabajo entre los primeros, aunque exista pacto de que no habrá paga proveniente del empresario. Lo anterior, se justifica además, porque dicho pacto al ser contrario a la mencionada norma contenida en el artículo 346, es nulo y no produce efecto legal alguno, de tal manera que el laborioso podrá reclamar el adeudo de ese salario mínimo profesional ya devengado. Opinión contraria, implicará el absurdo de premiar con el no reconocimiento del vínculo laboral, al empresario que incumple con su obligación de pagarle al operario un salario que se traduce en su remuneración mínima o básica a quien le presta un servicio personal subordinado, no obstante que se beneficie y lucre con ello, infringiendo el

principio universal de derecho de que nadie debe enriquecerse con daño de otro. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA DE TRABAJO DEL SEGUNDO CIRCUITO. Amparo directo 909/2012. Irma Leticia Enríquez Moreno y otra. 6 de septiembre de 2013. Unanimidad de votos. Ponente: Alejandro Sosa Ortiz. Secretaria: Leonor Heras Lara.

Esta tesis se publicó el viernes 28 de febrero de 2014 a las 11:02 horas en el Semanario Judicial de la Federación.”

Entonces **hasta aquí, tenemos que las propinas sí son parte del salario de los trabajadores**, contrario a lo sostenido por la parte demandante.

En relación con lo anterior y en cuanto al argumento de la actora consistente en la indebida interpretación por parte de la autoridad de los artículos 84, 346 y 347 de la Ley Federal del Trabajo, al considerar que las propinas forman parte del sueldo de los trabajadores para todos los efectos, y no así únicamente para efectos de indemnización, esta Juzgadora considera que el mismo resulta **infundado**.

En efecto, el capítulo XIV de la Ley Federal del Trabajo regula lo correspondiente a Trabajos en hoteles, restaurantes, bares y otros establecimientos — como acontece en el caso—, dentro del cual el legislador se pronunció sobre las propinas, estableciendo en el artículo 346, que éstas forman parte del salario de los trabajadores a que se refiere dicho capítulo, es decir, a los trabajadores de hoteles, restaurantes, bares y otros establecimientos.

Ahora bien, retomando lo dicho por el legislador en los artículos que quedaron transcritos en líneas arriba, de acuerdo a lo establecido en el numeral 94 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, **se consideran ingresos** por la prestación de un servicio personal subordinado, **los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral**, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral.

Y, que **quienes hagan pagos por los conceptos citados en el párrafo anterior, están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual**; misma retención que se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, como el artículo 96 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta lo establece.

Lo anterior, porque como ya se mencionó, el artículo 346 de la Ley Federal del Trabajo, establece que las propinas son parte del salario de los trabajadores, relacionado



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 3087/24-03-02-4



con el 347 de dicha Ley, mismos que son aplicados de manera supletoria en términos del artículo 5, párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación, (que quedo transcrito en párrafos que anteceden), que indica que las disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica y que a falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

En razón a lo anterior, y **considerando que las disposiciones fiscales no contemplan lo referente a si las propinas forman parte del salario de los trabajadores, la autoridad fiscal válidamente acudió a la Ley Federal del Trabajo, por ser una disposición de derecho federal común**, para aplicar supletoriamente los artículos 84, 346 y 347 de dicha Ley, **los cuales, a juicio de esta Sala no son contrario a la naturaleza propia del derecho fiscal**; máxime que, la actora es omisa en exponer los motivos por los cuales considera que tales numerales no pueden ser aplicados de forma supletoria a las disposiciones fiscales, por manifestar que son contrarios a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Sustenta lo anterior, el siguiente criterio:

"Registro digital: 2003161

Instancia: Segunda Sala

Décima Época

Materia(s): Constitucional

Tesis: 2a./J. 34/2013 (10a.)

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XVIII, Marzo de 2013, Tomo 2, página 1065

Tipo: Jurisprudencia

SUPLETORIEDAD DE LAS LEYES. REQUISITOS PARA QUE OPERE. *La aplicación supletoria de una ley respecto de otra procede para integrar una omisión en la ley o para interpretar sus disposiciones y que se integren con otras normas o principios generales contenidos en otras leyes. Así, para que opere la supletoriedad es necesario que: a) El ordenamiento legal a suplir establezca expresamente esa posibilidad, indicando la ley o normas que pueden aplicarse EXPEDIENTE: 4595/18-03-02-7 51 supletoriamente, o que un ordenamiento establezca que aplica, total o parcialmente, de manera supletoria a otros ordenamientos; b) La ley a suplir no contemple la institución o las cuestiones jurídicas que pretenden aplicarse supletoriamente o, aun estableciéndolas, no las desarrolle o las regule deficientemente; c) Esa omisión o vacío legislativo haga necesaria la aplicación supletoria de normas para solucionar la controversia o el problema jurídico planteado, sin que sea válido atender a cuestiones jurídicas que el legislador no tuvo intención de establecer*

en la ley a suplir; y, d) Las normas aplicables supletoriamente no contraríen el ordenamiento legal a suplir, sino que sean congruentes con sus principios y con las bases que rigen específicamente la institución de que se trate.

Tesis de jurisprudencia 34/2013 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del trece de febrero de dos mil trece.”

Lo anterior sin que esta Juzgadora pase por alto el argumento de la demandante con relación en que para considerar como ingresos para las personas físicas por la prestación de un servicio personal subordinado, es necesario que su origen derive de la relación laboral, esto es, de aquella que corresponda entre patrón y trabajador, lo que no acontece cuando se trata de propinas, ya que éstas son otorgadas por un tercero, como una recompensa económica como agradecimiento por un buen servicio y por el producto consumido.

Sin embargo, el mismo **también resulta infundado**, en virtud de que en términos de lo previsto en el artículo 346 de la Ley Federal del Trabajo el legislador expresó claramente que tal ingreso forma parte del salario en este tipo de relaciones laborales (Trabajos en hoteles, restaurantes, bares y otros establecimientos); de modo que, a juicio de esta Sala, constituye un elemento esencial de la relación laboral independientemente de que éstas provengan del bolsillo de los clientes de la empresa, aún y cuando dicho supuesto se aparte del contenido del numeral 82⁵, en la exigencia de que el salario tendría que ser pagado por el empresario, ya que atendiendo la naturaleza del servicio prestado por los trabajadores, éstas se encuentran reguladas de manera especial por el capítulo XIV del título VI de la Ley Federal del Trabajo.

No pasa inadvertido que la parte actora señalara los criterios sostenidos en las tesis aisladas V-TASR-XII-I-2432, I.3o.T.216 L, I.1º. A.240 A (10a), sin embargo, dichos criterios **no son vinculantes para esta Juzgadora** pues las mismas no resultan de observancia obligatoria al no entrar dentro de la categoría a la que aluden los artículos 79, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y 217 de la Ley de Amparo.

En ese mismo sentido, tampoco es óbice a lo anterior el criterio sustantivo emitido por la Procuraduría de la Defensa de los Contribuyentes 15/2015/CTN/CS-SPDC, en virtud de que los criterios emitidos por la Procuraduría de la Defensa de los Contribuyentes no conllevan a ninguna obligatoriedad de aplicación para las autoridades

⁵ "**Artículo 82.** Salario es la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo.”

hacendarias ni para los diferentes órganos jurisdiccionales del país; ya que, únicamente sirven como una orientación a los contribuyentes en salvaguarda de sus derechos.

Sentado lo anterior, y al considerarse los salarios, ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, dentro de los cuales se encuentran las propinas, se tiene que la demandante debió de efectuar al cálculo y retención del impuesto sobre la renta, tal y como lo indicó la autoridad demandada en la resolución recurrida.

Conclusión a la que arribó esta Juzgadora, puesto que contrario a lo considerado por la demandante, en el caso en estudio, **el contribuyente sí se encontraba en posición de ejercer un control respecto de la fuente de riqueza que generó la contribución a recaudar.**

Se dice lo anterior, en virtud de que —tal como fue expuesto en la resolución recurrida, específicamente de foja 39 a 48 del acto impugnado⁶— la autoridad conoció que los importes de propinas fueron depositados en las cuentas bancarias de la contribuyente visitada, toda vez que, se realizaron a través de cobros efectuados con terminal punto de venta de las cuentas bancarias número ***** en moneda nacional y número ***** en dólares americanos ambas abiertas en la Institución ***** *, número ***** en dólares americanos y número ***** en dólares americanos, todas abiertas en la *****

*****; todas por los meses de marzo, abril y mayo 2022, abiertas a nombre de la contribuyente visitada y registradas en las cuenta contable número ***** denominada “*****” subcuentas número ***** denominada “Propinas”.

Aunado a lo anterior, también se conoció que la demandante aportó copias fotostáticas de cheques emitidos a través de los cuales le fueron entregados a sus trabajadores la cantidad de **\$563,714.71** por concepto de propinas.

⁶ De foja 51 a 55 de los autos del presente juicio.

Hechos que ponen en evidencia que la accionante **sí tenía el control de las propinas que ingresaban a sus estados de cuenta y las controla por medio de sus registros contables**, así como con los documentos denominados "***** **
***** ** * *****" * "***** ** ***** ** *****"; por lo cual, si bien esta Sala reconoce que pueden existir casos que escapen de la posibilidad de tener conocimiento y/o control directo o indirecto de los montos que sus trabajadores percibían por propinas, en el caso en específico, derivado del análisis de los registros contables y estados de cuenta bancarios del actor, se tiene que éste se encontraba en posibilidades de inferir dichas cantidades para efectos de retener el tributo a cargo y enterarlo a la autoridad fiscalizadora, y entonces, entregar los montos correspondientes a sus trabajadores a través de los cheques que expidiera en su favor.

Ilustra el razonamiento expuesto con anterioridad, la jurisprudencia aplicada por analogía, cuyo rubro y texto reza:

*"Registro digital: 2025185
Instancia: Segunda Sala
Undécima Época
Materia(s): Laboral
Tesis: 2a./J. 34/2022 (11a.)
Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.
Libro 17, Septiembre de 2022, Tomo IV, página 3406
Tipo: Jurisprudencia*

CARGA DE LA PRUEBA EN RELACIÓN CON EL MONTO DE LAS PROPINAS QUE PERCIBÍA EL TRABAJADOR. CORRESPONDE, POR REGLA GENERAL, A LA PARTE PATRONAL EN TÉRMINOS DE LO PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 346 Y 784 DE LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO.

Hechos: Los Tribunales Colegiados de Circuito contendientes analizaron el mismo supuesto jurídico, específicamente, a quién corresponde la carga de la prueba sobre el monto al que ascienden las propinas que percibía el trabajador involucrado en un procedimiento laboral de orden jurisdiccional. Así, mientras un órgano colegiado manifestó que dicha carga probatoria corresponde al patrón, el otro manifestó expresamente que tal carga no le corresponde a la parte patronal, y que debe ser la autoridad jurisdiccional laboral la que deba proceder al estudio de la propina reclamada en función de las características del caso.

Criterio jurídico: La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determina que, por regla general, la carga probatoria relacionada con el monto al que asciende la percepción por concepto de propinas corresponde al patrón, considerando que éstas forman parte del salario y cualquier controversia vinculada con tal elemento de la relación laboral define que dicha carga corresponde a esa parte procesal.



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 3087/24-03-02-4



*Justificación: Con el objetivo de garantizar la igualdad procesal, la búsqueda de la verdad, la protección de la actividad laboral y la vida digna de los trabajadores de hoteles, casas de asistencia, restaurantes, fondas, cafés, bares y otros establecimientos análogos, se determina que corresponde a la parte patronal, por regla general, la carga probatoria cuando exista controversia sobre el monto que perciben tales empleados por concepto de propinas, cuya percepción tiene un carácter fundamental en el establecimiento de este tipo de relaciones laborales. Esto es así, porque **tal ingreso forma parte del salario en términos de lo previsto en el artículo 346 de la Ley Federal del Trabajo, de modo que constituye un elemento esencial de la relación laboral** respecto del cual corresponde tal carga al patrón en términos de la fracción XII del artículo 784 del mismo ordenamiento. A tal conclusión formal se suma un análisis de orden práctico que permite advertir que en una proporción importante de **las negociaciones asociadas al pago voluntario de propina, el patrón dispone de prueba directa a través del registro contable derivado de los pagos que se realizan mediante el sistema bancario, y que para el resto de casos en los cuales no se tenga pleno registro, el patrón dispone de toda la información asociada a las características de la negociación, datos a partir de los cuales puede inferirse el monto promedio por el mencionado concepto**. Asimismo, reconociendo la problemática de orden práctico asociada al hecho de que las propinas no son manejadas por la parte patronal, además de las pruebas directas e indirectas que puede aportar, esta parte procesal también dispone de todos los medios de prueba previstos en la legislación laboral a través de los cuales aporta elementos para la toma de decisión. Finalmente, se reconoce que pueden existir casos en la vida cotidiana que escapen a la posibilidad de tener conocimiento directo o indirecto de los montos promedio que el trabajador percibía por concepto de propina, supuestos respecto de los cuales (y una vez que se ha descartado la imposibilidad de aportar medios de convicción conforme a las pautas anteriores), la autoridad jurisdiccional laboral, en términos del artículo 841 de la citada ley, se encuentra obligada a apreciar los hechos en conciencia, sin sujetarse a reglas o formulismos respecto de estimación de pruebas, para determinar la credibilidad del monto promedio demandado por la parte trabajadora.*

Contradicción de tesis 76/2021. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia de Trabajo del Séptimo Circuito y el entonces Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito, actual Primer Tribunal Colegiado en Materias Civil y de Trabajo del Vigésimo Primer Circuito. 6 de abril de 2022. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Luis María Aguilar Morales, Loretta Ortiz Ahlf, Javier Laynez Potisek y Yasmín Esquivel Mossa. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretario: Roberto Negrete Romero.

Tesis y criterio contendientes:

El Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito, al resolver el amparo directo 107/96, el cual dio origen a la tesis aislada XXI.1o.42 L, de rubro: "PROPINAS, MONTO DE LAS, CUANDO SE CONTROVIERTE, LA CARGA DE LA PRUEBA NO LE CORRESPONDE AL PATRÓN.", publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IV, octubre de 1996, página 590, con número de registro digital: 201228; y,

El sustentado por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia de Trabajo del Séptimo Circuito, al resolver el amparo directo 141/2020.

Tesis de jurisprudencia 34/2022 (11a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintinueve de junio de dos mil veintidós.

Esta tesis se publicó el viernes 02 de septiembre de 2022 a las 10:11 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 05 de septiembre de 2022, para los efectos previstos en el punto noveno del Acuerdo General Plenario 1/2021.”

Aunado a lo anterior, este órgano colegiado considera que estimar que dichos ingresos no son sujetos de retención, resultaría en un problema práctico de aplicación para la vida digna de los trabajadores de hoteles, casas de asistencia, restaurantes, y demás, pues el trabajador deberá acumular el monto de las propinas hasta su declaración anual, lo cual puede resultar en un saldo a cargo en su contra que tendría que pagar en ese momento, con el riesgo de no contar con la liquidez necesaria para ello.

Por último, es **inoperante** el argumento planteado por la actora en el sentido de que el Criterio Normativo 43/ISR/N del anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, es violatorio del principio de legalidad tributaria, resguardado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y violenta el principio de reserva de ley y subordinación jerárquica; ya que **el análisis de tales argumentos no es competencia de este Tribunal dado que los mismos involucran aspectos de carácter constitucional.**

Lo anterior es así, toda vez que conforme a las reformas al artículo 1º constitucional, publicadas el 10 de junio de 2011 en el Diario Oficial de la Federación, se modificó el orden jurídico que imperaba en el Estado Mexicano, para establecer la obligación de las autoridades jurisdiccionales, para que en el ámbito de competencia, promuevan, respeten, protejan y garanticen los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

En este sentido, **el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, tiene el deber de aplicar “ex officio” el control difuso de la constitucionalidad y convencionalidad**, respecto de cualquier violación de una norma general a los derechos humanos que en su favor tengan los gobernados, con el propósito de

garantizar los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales.

Sin embargo, el ejercicio del control de la convencionalidad y difuso de la constitucionalidad, se actualiza ante la violación de derechos humanos reconocidos por la Constitución y los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte; por lo tanto, si en el caso concreto se plantea la inconstitucionalidad del Criterio Normativo 43/ISR/N del anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022; la competencia para conocer de ese análisis no corresponde a esta Juzgadora a través del control difuso de constitucionalidad, sino al Poder Judicial de la Federación a través del control directo de constitucionalidad mediante el juicio de amparo, vía idónea para controvertir una conculcación directa a un precepto constitucional y, por ende, la alteración del orden constitucional.

Así, si bien es cierto que este Tribunal no está facultado para hacer una declaratoria de inconstitucionalidad respecto del precepto legal que refiere la actora, también lo es que sí cuenta con la atribución de inaplicar el mismo, ya que al resolver en cuanto a su aplicación en las resoluciones controvertidas, deberá hacerlo atendiendo no sólo conforme a las garantías establecidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino también a los derechos humanos contenidos en los tratados internacionales signados por el país, así como a los criterios vinculantes de la Corte Interamericana de Derechos Humanos derivados de las sentencias en las que el Estado Mexicano haya sido parte, y los criterios orientadores de la jurisprudencia y precedentes de la citada Corte, cuando el Estado Mexicano no lo sea; y, de considerar que el numeral referido viola o contraviene alguno de los instrumentos referidos, puede ser inaplicado.

Máxime que, el Criterio Normativo 43/ISR/N del anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, no viola algún derecho humano previsto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ni en algún tratado internacional en donde el Estado Mexicano sea parte, puesto que **los criterios no vinculativos emitidos por el Servicio de Administración Tributario son orientadores de carácter interno, emitidos con el fin de lograr el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales. Por tanto, no son susceptibles de generar, por sí, una afectación al**

particular, toda vez que, por su naturaleza, no son obligatorios, ni establecen alguna carga a los contribuyentes.⁷

Por lo tanto, si en el caso concreto esta Juzgadora estima que el criterio citado por la autoridad demandada en la resolución recurrida no viola algún derecho humano previsto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ni en algún tratado internacional en donde el Estado Mexicano sea parte; es inconcuso que no ha lugar a ejercer el control difuso de la constitucionalidad previsto en el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Resulta aplicable la jurisprudencia 2a./J. 16/2014 (10a.), emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicado en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 5, abril de 2014, Tomo I, página 984; que a la letra reza:

"CONTROL DIFUSO. SU EJERCICIO EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Si bien es cierto que, acorde con los artículos 1o. y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las autoridades jurisdiccionales ordinarias, para hacer respetar los derechos humanos establecidos en la propia Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, pueden inaplicar leyes secundarias, lo que constituye un control difuso de su constitucionalidad y convencionalidad, también lo es que subsiste el control concentrado de constitucionalidad y convencionalidad de leyes, cuya competencia corresponde en exclusiva al Poder Judicial de la Federación, a través del juicio de amparo, las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad. La diferencia entre ambos medios de control (concentrado y difuso), estriba en que, en el primero, la competencia específica de los órganos del Poder Judicial de la Federación encargados de su ejercicio es precisamente el análisis de constitucionalidad y convencionalidad de leyes, por tanto, la controversia consiste en determinar si la disposición de carácter general impugnada expresamente es o no contraria a la Constitución y a los tratados internacionales, existiendo la obligación de analizar los argumentos que al respecto se aduzcan por las partes; en cambio, en el segundo (control difuso) el tema de inconstitucionalidad o inconvencionalidad no integra la litis, pues ésta se limita a la materia de legalidad y, por ello, el juzgador por razón de su función, prescindiendo de todo argumento de las partes, puede desaplicar la norma. Ahora bien, en el juicio contencioso administrativo, la competencia específica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es en materia de legalidad y, por razón de su función jurisdiccional, este tribunal puede ejercer control difuso; sin embargo, si el actor formula conceptos de nulidad expresos, solicitando al tribunal administrativo el ejercicio del control difuso respecto de determinada norma, de existir coincidencia entre lo expresado en el concepto de nulidad y el criterio del tribunal, éste puede inaplicar la disposición respectiva, expresando las

⁷ **"Artículo 35.-** Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación."



TEJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 3087/24-03-02-4



razones jurídicas de su decisión, pero si considera que la norma no tiene méritos para ser inaplicada, bastará con que mencione que no advirtió violación alguna de derechos humanos, para que se estime que realizó el control difuso y respetó el principio de exhaustividad que rige el dictado de sus sentencias, sin que sea necesario que desarrolle una justificación jurídica exhaustiva en ese sentido, dando respuesta a los argumentos del actor, pues además de que el control difuso no forma parte de su litis natural, obligarlo a realizar el estudio respectivo convierte este control en concentrado o directo, y transforma la competencia genérica del tribunal administrativo en competencia específica. Así, si en el juicio de amparo se aduce la omisión de estudio del concepto de nulidad relativo al ejercicio de control difuso del tribunal ordinario, el juzgador debe declarar ineficaces los conceptos de violación respectivos, pues aun cuando sea cierto que la Sala responsable fue omisa, tal proceder no amerita que se conceda el amparo para que se dicte un nuevo fallo en el que se ocupe de dar respuesta a ese tema, debido a que el Poder Judicial de la Federación tiene competencia primigenia respecto del control de constitucionalidad de normas generales y, por ello, puede abordar su estudio al dictar sentencia. Si, además, en la demanda de amparo se aduce como concepto de violación la inconstitucionalidad o inconveniencia de la ley, el juzgador sopesará declarar inoperantes los conceptos de violación relacionados con el control difuso y analizar los conceptos de violación enderezados a combatir la constitucionalidad y convencionalidad del precepto en el sistema concentrado.”

En ese orden, con los argumentos vertidos por la actora en los conceptos de impugnación que nos ocupan, no se logra desvirtuar los motivos que conllevaron a la emisión de la resolución recurrida, y por tanto, al resultar infundados los conceptos de impugnación de la actora, se estima que no logra acreditar la actualización de alguna de las causales de ilegalidad de los actos administrativo, consagradas por el artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo; por lo que persiste la presunción de legalidad de la que se encuentran investidas las resoluciones impugnadas, en términos del numeral 42 de la misma Ley. Consecuentemente, con fundamento en el artículo 52, fracción I, de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, **lo procedente es reconocer la validez de las mismas.**

Por lo expuesto y fundado, con apoyo además en los artículos 49, 50, y 52, fracción I, de La Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se resuelve:

RESOLUTIVOS

I. El demandante no acreditó los extremos de su acción, en consecuencia;

II. Se reconoce la **validez** de las resoluciones impugnadas precisadas en el resultando primero de este fallo, por los motivos y consideraciones que quedaron expuestos en éste.

III. Notifíquese.

Así lo resuelven por unanimidad los integrantes de la Segunda Sala Regional en Sinaloa del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, **Magistrado Héctor Samuel Torres Ulloa** adscrito a la Tercera Ponencia y Presidente de la Sala, la Licenciada **Lluvia Elizabeth Valenzuela Galindo**, Primera Secretaria de Acuerdos adscrita a la Segunda Ponencia, en suplencia de Magistrado en la Ponencia de su adscripción, en términos del tercer párrafo del artículo 48 de la Ley Orgánica del 24 Tribunal Federal de Justicia Administrativa y de los puntos Primero y Segundo del Acuerdo G/JGA/7/2025, dictado en sesión de fecha 27 de enero de 2025, por la Junta de Gobierno y Administración del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, y la Licenciada **Carolina de Jesús Lizárraga Domínguez**, Primera Secretaria de Acuerdos adscrita a la Primera Ponencia, en suplencia por falta de Magistrado en la Ponencia de su adscripción, en términos del segundo párrafo del artículo 48 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y los puntos primero y segundo, del Acuerdo G/JGA/5/2025, dictado en sesión ordinaria de fecha 16 de enero de 2025, por la Junta de Gobierno antes mencionada; ante la Secretaria de Acuerdos que actúa y da fe, Licenciada **Brenda Guadalupe Valenzuela Chávez**.

BGVC

"El 19 de noviembre de 2025, la licenciada Brenda Guadalupe Valenzuela Chávez, Secretaria de acuerdos con adscripción en Segunda Sala Regional en Sinaloa, hago constar y certifico que en términos de lo previsto en los artículos 120, 115, párrafos, primero, segundo, tercero y cuarto de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, esta versión pública suprime toda aquella información considerada legalmente como confidencial, por tratarse de nombres de personas físicas, lugares de nacimiento, grupo étnico, estado civil, domicilio, ocupación o profesión, datos de identificación de vehículos particulares, ubicación de inmuebles, descripción de personas físicas, etc. Conste."