

Acapulco, Guerrero, 13 de julio de 2021.- Encontrándose debidamente integrada esta Sala Regional del Pacífico y Auxiliar, por los Magistrados **Graciela Buenrostro Peña**, Presidente de la Sala e Instructora en el presente juicio, Licenciado **Alejandro Ubando Rivas**, Primer Secretario de Acuerdos de la Primera Ponencia, quien funge como Magistrado por ministerio de Ley, en términos del artículo 48, párrafo segundo, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en relación con el oficio número G/JGA/26/2021 de fecha 13 de mayo de 2021, emitido por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal, y **Mario Alfonso Jaime Ruíz Hernández**, ante la presencia de la Secretaria de Acuerdos que da fe, Licenciada **Gina Ibarra Quevedo**; en términos del artículo 49 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, procede a dictar **sentencia definitiva** en el juicio contencioso administrativo citado al rubro, promovido por la C. ****** * **** ***, por su propio derecho; y

RESULTANDO

1o.- Por escrito recibido en la Oficialía de Partes de esta Sala el 13 de abril de 2021, compareció la C. ****** * **** ***, por su propio derecho, para demandar la nulidad de la resolución contenida en el oficio número **500-27-00-01-02-2021-01299** de 22 de febrero de 2021, a través del cual el Subadministrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal "1", en suplencia por ausencia del Administrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal de Guerrero "1" del Servicio de Administración Tributaria, negó la devolución del saldo a favor de impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal de 2019, solicitada en cantidad de \$38,347.00 y determinó un saldo a cargo de la actora en cantidad de \$24,415.00.

2o.- Mediante acuerdo de 19 de abril de 2021 (folio 63 de autos), se admitió a trámite la demanda en la vía ordinaria, se tuvieron por admitidas las pruebas ofrecidas en el apartado correspondiente y se comunicó a la autoridad demandada que se encontraba a su disposición —en las instalaciones de esta Sala—, la copia de la demanda y de sus anexos, para que dentro del plazo legal formulara su respectiva contestación y exhibiera el expediente administrativo que su contraparte ofreció como prueba; lo que aconteció mediante oficio presentado en esta Sala el 14 de junio siguiente (folios 69 a 90 de autos), a través del cual la Administradora Desconcentrada Jurídica de Guerrero "1" del Servicio de

Administración Tributaria, en representación de la autoridad demandada, contestó la demanda y ofreció pruebas, entre ellas el expediente administrativo que le fue requerido.

3o.- En proveído de 15 de junio de 2021 (folio 181 de autos), se tuvo por contestada la demanda, por admitidas las pruebas mencionadas en el apartado correspondiente del oficio de contestación y, con fundamento en el artículo 47 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se concedió a las partes el término de cinco días hábiles para que formularan sus alegatos, los que únicamente presentó la parte actora.

4o.- Transcurrido el plazo para formular alegatos, quedó cerrada la instrucción sin necesidad de declaratoria expresa y se ordenó turnar los presentes autos para la emisión de la resolución correspondiente.

CONSIDERANDO

PRIMERO.- En términos de los artículos 3o., 29, 30, 31 y 34, primer párrafo, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en relación con los diversos 13, primer párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, 48, fracción XIV, y 49, fracción XIV, del Reglamento Interior de este Tribunal en vigor, esta Sala Regional del Pacífico y Auxiliar es plenamente competente para conocer del presente asunto.

SEGUNDO.- De conformidad con lo dispuesto en los artículos 15, fracción III, y 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, 129 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria en materia contencioso administrativa federal, la existencia de la resolución impugnada se encuentra acreditada en autos, en razón de que fue exhibida por la parte actora al presentar la demanda (folios 12 a 15 de autos), y reconocida por la autoridad al formular su contestación.

TERCERO.- En los cuatro conceptos de impugnación formulados en el escrito inicial de demanda, marcados como **primero, segundo, tercero y cuarto**, la accionante hizo valer la ilegalidad de la resolución impugnada, por considerar que la negativa de devolución violenta lo dispuesto por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que se le niega el saldo a favor por el impuesto sobre la renta retenido por sus empleadores, en los términos señalados en los comprobantes fiscales que adjunta, por considerar que no fue enterada la retención.



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 323/21-14-01-3

ACTORA: *****

- 3 -



Explicó que, en todo caso, el entero es una obligación a cargo de terceros, quienes sí le aplicaron las retenciones correspondientes por el pago de salarios y conceptos asimilados a salarios, y que la omisión de sus empleadores no puede afectar su derecho a la devolución del saldo a favor, determinado conforme lo previsto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Al contestar la demanda, el representante de la autoridad adujo, en principio, que esta Sala no cuenta con los elementos jurídicos necesarios para emitir un pronunciamiento de fondo del asunto, relativo a la devolución del saldo solicitado por la actora, pues no conoce con certeza la situación fiscal de la accionante, de ahí que, en todo caso, lo procedente sería decretar la nulidad del oficio combatido, para el único efecto de que sea la autoridad fiscalizadora quien analice correctamente la procedencia de la devolución solicitada.

Consideró que la actora no acredita su derecho subjetivo, pues formula simples manifestaciones de carácter subjetivo, carentes de elementos de convicción, e invocó la aplicación del criterio sostenido en varios juicios tramitados en distintas Salas de este Tribunal.

Explicó que, acorde a la interpretación Judicial de la Corte, a fin de que pueda emitirse una sentencia de condena, el actor debe demostrar su derecho subjetivo, lo que no ocurre en la especie dado que, de la consulta a su base de datos, su representada pudo corroborar que el retenedor ******* ****, no enteró la cantidad de \$60,734.24, reportada en los comprobantes fiscales expedidos a nombre de la actora, como retención por los pagos efectuados, que para la actora representan ingresos asimilados a salarios.

Adujo que, por esa razón, no procede el acreditamiento de esa cantidad, pues no cumple el requisito previsto en el artículo 96, párrafo primero, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, exigible por cuestión de simetría fiscal, pues no puede proceder la devolución de un saldo a favor, generado por una retención que no ha ingresado a la hacienda federal.

Aunado a ello, también se advierte que la contribuyente omitió restar de las retenciones, el importe del subsidio para el empleo recibido; motivos ambos que fueron debidamente citados en el oficio materia del presente juicio.

Señaló que el hecho de que el contribuyente presente una solicitud de devolución de saldo a favor, acompañada de documentos fiscales que cumplan requisitos y que contengan incorporada la cadena original y el sello digital (situación que no se afirma), ello no implica que la autoridad admita automáticamente la veracidad de los datos contenidos, pues cuenta con facultades para comprobar y validar los datos que se contienen en dichos comprobantes, tal como aconteció en la especie, al consultar su base de datos y detectar que el tercero ***** no ha realizado el entero de las retenciones del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal 2019.

Expuso que, para que las autoridades hacendarias constaten si efectivamente se materializaron las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales exhibidos con una solicitud de devolución de contribuciones, la ley las autoriza para demostrar la inexistencia de dichas transacciones y, en consecuencia, negar la devolución solicitada con apoyo en los medios de prueba previstos por el legislador, entre los cuales se encuentran las presunciones, que pueden configurarse con los hechos conocidos a partir de los expedientes en su poder o en sus bases de datos, o incluso con el despliegue de sus facultades de fiscalización.

Alegó que su contraparte pierde de vista que la autoridad se encuentra facultada para cuestionar la veracidad de los datos contenidos en los comprobantes de nómina que sustentan el impuesto sobre la renta retenido, y que sus argumentos parten de premisas falsas, porque contrario a lo manifestado en la demanda, la representación fiscal sí valoró y se pronunció sobre cada uno de los documentos aportados en la solicitud de devolución.

Indicó que la parte actora debió exhibir los documentos que acreditaran que su retenedor enteró el impuesto al fisco, pues quien afirma está obligado a probar, y que en términos de lo dispuesto por los artículos 63 del Código Fiscal de la Federación y 79 del Código Federal de Procedimientos Civiles, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá motivar sus resoluciones con los hechos que conozca con motivo del ejercicio de sus facultades, o que consten en los expedientes o bases de datos a las que tenga acceso o se encuentren en su poder.



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 323/21-14-01-3

ACTORA: *****

- 5 -



Enfatizó que con la sola exhibición de los comprobantes de nómina que contengan la información a que se refieren los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, o que en el caso se desprende la retención del impuesto sobre la renta, ello no da lugar a que la autoridad fiscal considere procedente, de manera automática, la devolución correspondiente, ni tampoco se encuentra limitada a valorar la información y documentación que le exhiba la contribuyente, así como a valorar los datos ahí contenidos.

Adujo que no es materia de la litis determinar si de los comprobantes fiscales de nómina o del acumulado anual exhibidos, se desprende, o no, la retención por el concepto de impuesto sobre la renta, sino la legalidad del motivo por el cual se negó la devolución, consistente en que se encontró imposibilitada para ello, pues el tributo retenido no ha sido enterado a la Federación.

Dijo objetar el alcance y valor probatorio de la documental relacionada en el inciso d), del punto I, del apartado de pruebas contenido en el escrito inicial de demanda, consistente en el acumulado del ejercicio 2019, al resultar insuficiente para acreditar el entero del impuesto retenido.

Sostuvo, además, que su representada invocó los dispositivos legales que la facultan para negar la devolución solicitada y que, de acuerdo a lo establecido en el artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, contra el impuesto anual podrá acreditarse el importe de los pagos provisionales efectuados durante el año de calendario, de donde se desprenden dos requisitos indispensables: que el impuesto sobre la renta sea retenido, y que dicho impuesto sea efectivamente enterado.

Por último, destacó que el despliegue de las facultades de comprobación a que hace referencia el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, no es inminente ni se tiene la obligación de que ello acontezca, al tratarse de facultades discrecionales.

De lo expuesto por ambas partes se desprende que **la litis** en el presente punto consiste en dilucidar si fue legal, o no, que la autoridad negara la devolución del saldo a favor de impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal 2019, solicitada por la actora citada al rubro, por los motivos y fundamentos expuestos en la resolución impugnada.

Para los Magistrados integrantes de esta Sala, los argumentos de la parte actora son **parcialmente fundados, pero suficientes para declarar la nulidad** de la resolución impugnada, por los razonamientos lógico jurídicos que se exponen a continuación.

El derecho a que los particulares, en su carácter de contribuyentes, soliciten la devolución de cantidades pagadas indebidamente y que éstas procedan en el marco que las leyes fiscales establecen, se encuentra tutelado en el artículo 22, primer y sexto párrafos, del Código Fiscal de la Federación, que textualmente establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 22.- Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.

(...)

Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, incluyendo para el caso de depósito en cuenta, los datos de la institución integrante del sistema financiero y el número de cuenta para transferencias electrónicas del contribuyente en dicha institución financiera debidamente integrado de conformidad con las disposiciones del Banco de México, así como los demás informes y documentos que señale el Reglamento de este Código. Las autoridades fiscales, para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma. Para tal efecto, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo máximo de veinte días cumpla con lo solicitado, apercibido que de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. Las autoridades fiscales sólo podrán efectuar un nuevo requerimiento, dentro de los diez días siguientes a la fecha en la que se haya cumplido el primer requerimiento, cuando se refiera a datos, informes o documentos que hayan sido aportados por el contribuyente al atender dicho requerimiento. Para el cumplimiento del segundo requerimiento, el contribuyente contará con un plazo de diez días, contado a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación de dicho requerimiento, y le será aplicable el apercibimiento a que se refiere este párrafo. Cuando la autoridad requiera al contribuyente los datos, informes o documentos, antes señalados, el período transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el requerimiento de los mismos y la fecha en que éstos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución antes mencionados. (...)”

Del precepto legal transcrito se advierte, entre otras cosas, el derecho que le asiste a los contribuyentes para solicitar la devolución de cantidades pagadas conforme lo señalan las leyes tributarias, mismas que deberán solicitarse ante la autoridad fiscal que, a su vez, tiene la obligación de efectuarla dentro de los cuarenta días siguientes a aquél en



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 323/21-14-01-3

ACTORA: *****

- 7 -



que se presente la citada solicitud, o en su defecto, de advertir inconsistencias de fondo o de formalidad, en los plazos que el propio artículo 22 del Código Fiscal Federal establece.

En el caso de los contribuyentes que perciben ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, de existir un saldo a favor de impuesto sobre la renta y se haya presentado la declaración del ejercicio fiscal correspondiente, ya sea por el retenedor (patrón) como obligado principal, o por el propio trabajador cuando haya sido por su cuenta, ello es suficiente para que el contribuyente (trabajador) tenga derecho a solicitar la devolución, tal como lo expuso la segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 110/2011¹, que a la letra dice:

"DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR POR CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. De los artículos 110, párrafo primero, 113, párrafo primero, 116, 117, fracción III, incisos b) y e), y 118, fracciones I, II y III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 151 de su Reglamento; y 22 del Código Fiscal de la Federación, vigentes en 2006, se advierte que los contribuyentes que tributen bajo el régimen de personas físicas que perciben ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, que conforme a la ley no están obligados a declarar, porque sus percepciones durante el ejercicio anual no exceden de \$400,000.00, para solicitar la devolución del saldo a su favor del impuesto sobre la renta que les resulte no es necesario que demuestren que comunicaron por escrito al retenedor (patrón) que presentarían declaración anual del ejercicio respecto del cual solicitan dicha devolución. Lo anterior es así, ya que dicha comunicación no es una condición necesaria para solicitar la devolución, pues acorde con el artículo 116 de la Ley citada, el contribuyente (trabajador) podrá requerir a las autoridades fiscales la devolución de las cantidades no compensadas; asimismo, cuando no sea posible compensar los saldos a su favor o sólo pueda hacerse en forma parcial, aquél podrá solicitar su devolución, **por lo que basta que exista un saldo a favor y se haya presentado la declaración del ejercicio fiscal correspondiente, ya sea por el retenedor como obligado principal o por el propio trabajador cuando haya sido por su cuenta, como lo establece el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, para que el contribuyente (trabajador) tenga derecho a solicitar la devolución.**

(...)

Tesis de jurisprudencia 110/2011. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del ocho de junio de dos mil once".

(Énfasis añadido)

Lo anterior porque a la luz de los artículos 94 y 96 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, quienes hacen pagos por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, están obligados a efectuar la retención correspondiente y a enterarla a más tardar el día 17 siguiente, monto que se considerará como pago provisional a cuenta del impuesto anual del trabajador, que se determinará concluido el ejercicio fiscal. Los numerales aludidos son del siguiente tenor literal:

¹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIV, Julio de 2011, p. 501.

"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: (...)"

Cuando los funcionarios de la Federación, de las entidades federativas o de los municipios, tengan asignados automóviles que no reúnan los requisitos del artículo 36, fracción II de esta Ley, considerarán ingresos en servicios, para los efectos de este Capítulo, la cantidad que no hubiera sido deducible para fines de este impuesto de haber sido contribuyentes del mismo las personas morales señaladas.

Los ingresos a que se refiere el párrafo anterior se calcularán considerando como ingreso mensual la doceava parte de la cantidad que resulte de aplicar el por ciento máximo de deducción anual al monto pendiente de deducir de las inversiones en automóviles, como si se hubiesen deducido desde el año en que se adquirieron, así como de los gastos de mantenimiento y reparación de los mismos.

El pago del impuesto a que se refiere este artículo deberá efectuarse mediante retención que efectúen las citadas personas morales.

Se estima que los ingresos previstos en el presente artículo los obtiene en su totalidad quien realiza el trabajo. Para los efectos de este Capítulo, los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en que sean cobrados. No se considerarán ingresos en bienes, los servicios de comedor y de comida proporcionados a los trabajadores ni el uso de bienes que el patrón proporcione a los trabajadores para el desempeño de las actividades propias de éstos siempre que, en este último caso, los mismos estén de acuerdo con la naturaleza del trabajo prestado".

"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:

(Se inserta tabla)

Quienes hagan pagos por concepto de gratificación anual, participación de utilidades, primas dominicales y primas vacacionales, podrán efectuar la retención del impuesto de conformidad con los requisitos que establezca el Reglamento de esta Ley; en las disposiciones de dicho Reglamento se preverá que la retención se pueda hacer sobre los demás ingresos obtenidos durante el año de calendario.

Quienes hagan las retenciones a que se refiere este artículo, deberán deducir de la totalidad de los ingresos obtenidos en el mes de calendario, el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que, en su caso, hubieran retenido en el mes de calendario de que se trate, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%.

Tratándose de honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como de los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales, la retención y entero a que se refiere este artículo, no podrá ser inferior la cantidad que resulte de aplicar la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley, sobre su monto, salvo que exista, además, relación de trabajo con el retenedor, en cuyo caso, se procederá en los términos del párrafo segundo de este artículo.

Las personas que hagan pagos por los conceptos a que se refiere el artículo 95 de esta Ley, efectuarán la retención aplicando al ingreso total por este concepto, una tasa que se calculará dividiendo el impuesto correspondiente al último sueldo mensual ordinario, entre dicho sueldo; el cociente obtenido se multiplicará por cien y el producto se expresará en por ciento. Cuando los pagos por estos conceptos sean inferiores al último sueldo mensual ordinario, la retención se calculará aplicándoles la tarifa establecida en este artículo.



TEJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 323/21-14-01-3

ACTORA: *****

- 9 -



Las personas físicas, así como las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley, enterarán las retenciones a que se refiere este artículo a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del año de calendario, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

Los contribuyentes que presten servicios subordinados a personas no obligadas a efectuar la retención, de conformidad con el último párrafo del artículo 99 de esta Ley, y los que obtengan ingresos provenientes del extranjero por estos conceptos, calcularán su pago provisional en los términos de este precepto y lo enterarán a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del año de calendario, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas”.

Por su parte, el artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, regula que la determinación del impuesto anual, deberá llevarse a cabo conforme lo siguiente:

“Artículo 152. Las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando, a los ingresos obtenidos conforme a los Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX de este Título, después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos Capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las Secciones I o II del Capítulo II de este Título, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 151 de esta Ley. A la cantidad que se obtenga se le aplicará la siguiente:

(Se transcribe tabla)

No será aplicable lo dispuesto en este artículo a los ingresos por los que no se esté obligado al pago del impuesto y por los que ya se pagó impuesto definitivo.

Contra el impuesto anual calculado en los términos de este artículo, se podrán efectuar los siguientes acreditamientos:

I. El importe de los pagos provisionales efectuados durante el año de calendario.

II. El impuesto acreditable en los términos de los artículos 5, 140 y 145, penúltimo párrafo, de esta Ley.

En los casos en los que el impuesto a cargo del contribuyente sea menor que la cantidad que se acredite en los términos de este artículo, únicamente se podrá solicitar la devolución o efectuar la compensación del impuesto efectivamente pagado o que le hubiera sido retenido. Para los efectos de la compensación a que se refiere este párrafo, el saldo a favor se actualizará por el periodo comprendido desde el mes inmediato anterior en el que se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta el mes inmediato anterior al mes en el que se compense.

Cuando la inflación observada acumulada desde el último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización de las cantidades establecidas en moneda nacional de las tarifas contenidas en este artículo y en el artículo 96 de esta Ley, exceda del 10%, dichas cantidades se actualizarán por el periodo comprendido desde el último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización y hasta el último mes del ejercicio en el que se exceda el porcentaje citado. Para estos efectos, se aplicará el factor de actualización que resulte de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior al más reciente del periodo, entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización. Dicha actualización entrará en vigor a partir del 1 de enero del ejercicio siguiente en el que se haya presentado el mencionado incremento.”

Numeral que, en la determinación del impuesto anual, establece que contra esa contribución, se podrán efectuar el acreditamiento del importe de los pagos provisionales efectuados durante el año de calendario.

....

Ahora bien, a folios 96 a 99, 111, 128 a 172 de autos, obra la resolución impugnada, la declaración complementaria anual de impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal 2019, los comprobantes fiscales de nómina adjuntados a la solicitud de devolución, y la información de sus ingresos y retenciones por sueldos y salarios, acumulado anual por el patrón, del mismo ejercicio fiscal, documentos a los cuales se les otorga pleno valor probatorio en términos de lo establecido en los artículos 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, 79, 129, 197 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en el juicio contencioso administrativo, toda vez que fueron exhibidos por la representación de las autoridades demandadas, aunado a que la parte actora no objetó su autenticidad.

De su análisis se desprende que el 11 de diciembre de 2020 la contribuyente citada al rubro presentó la solicitud de devolución de saldo a favor del Impuesto Sobre la Renta, personas físicas, en cantidad de \$38,347.00, misma que quedó registrada con el número de control DC272000008225.

En respuesta, la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Guerrero "1" del Servicio de Administración Tributaria, negó dicha devolución, por las consideraciones siguientes (folios 96 a 99 de autos):

"CONSIDERACIONES

(...)

PRIMERO.- Derivado de lo anterior, esta Autoridad para verificar la información señalada en la declaración antes referida, efectuó la consulta en los sistemas institucionales con los que cuenta el Servicio de Administración Tributaria y que utiliza de conformidad con el artículo 63 primer y último párrafos del Código Fiscal de la Federación, conociendo que en el Reporte de Ingresos de Sueldos y Salarios que refleja la información de los comprobantes fiscales de nómina emitidos por el ejercicio fiscal 2019 por su retenedora la contribuyente ***** ** ** con RFC: ***** obtuvo ingresos por sueldos y salarios e cantidad de \$14,433.95, Ingresos por sueldos y salarios exentos en cantidad de \$1,445.03, Subsidio para el empleo entregado en cantidad de \$1,167.61, Subsidio para el empleo causado en cantidad de \$1,902.97 el Impuesto retenido en cantidad de \$28.67, como a continuación se integra:

(...)

Y de la consulta en el Reporte de Ingresos de Sueldos y Salarios que refleja la información de los comprobantes fiscales de nómina emitidos por el ejercicio fiscal 2019 por su retenedor la contribuyente ***** ** con RFC: ***** obtuvo Ingresos por asimilados a salarios en cantidad de \$173,526.35, Subsidio para el empleo entregado en cantidad de \$0.00, Subsidio para el empleo causado en cantidad de \$0.00 e Impuesto retenido en cantidad de \$60,734.24, como a continuación se integra:

(...)

SEGUNDO.- Asimismo, de la consulta a los sistemas institucionales con los que cuenta y utiliza el Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con el artículo 63, primer y último párrafos del Código Fiscal de la Federación, se conoció que su retenedor ***** ** con RFC: ***** con respecto al Impuesto Sobre la Renta retenido por importe de \$60,734.24 que le efectuó y que indican los Comprobantes Fiscales Digitales en el ejercicio

de 2019 que le emitió, se menciona que según lo dispuesto en el artículo 96 primer párrafo de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio 2019, del cual se desprende que cuando se hagan pagos por conceptos de ingresos por salarios y en general para la prestación de un servicio personal subordinado, **se deberá retener y enterar mensualmente el impuesto sobre la renta, el cual tendrá el carácter de pago provisional a cuenta del impuesto anual del trabajador**, mientras que el artículo 152 tercer párrafo fracción I de la misma ley, establece que, contra el impuesto anual se podrá acreditar el importe de los pagos provisionales efectuados durante el año; en ese orden de ideas, meridianamente se puede concluir que, para que la contribuyente **** * pueda considerar alguna cantidad como pago provisional susceptible a acreditamiento en términos del artículo 152, tercer párrafo fracción I, dicha cantidad debe cumplir con dos requisitos indispensables: 1) que sea retenido el Impuesto Sobre la Renta y 2) que sea enterado el impuesto.

En ese contexto, con fundamento en el artículo 63 primer y último párrafos del Código Fiscal de la Federación, esta autoridad fiscal consultó en sus bases de datos institucionales, y se conoció que a la fecha de la presente resolución se advierte que la cantidad de \$60,734.24 no se encuentra enterada ante el Fisco Federal, en razón de ello, es que no procede el acreditamiento del mismo, pues dicha cantidad no reúne los requisitos que para tal efecto establece el artículo 96 primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2019.

De igual forma, no debe dejarse de lado que entre la obligación de retención y la obligación del fisco a realizar devoluciones conforme al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, **debe existir una simetría fiscal**, ya que, si bien es cierto la autoridad tiene la obligación de devolver las cantidades pagadas indebidamente o las que procedan conforme a las leyes fiscales, también es cierto que dicha obligación es el resultado de un hecho generador, es decir, primeramente el empleador en su carácter de retenedor tiene la obligación de enterar al fisco el pago por concepto de retenciones de sueldos y salarios, y por asimilados a salarios del Impuesto Sobre la Renta, los cuales continuarían los pagos provisionales del ejercicio 2019 contra el impuesto a cargo determinado a la contribuyente, la cual de conformidad con lo establecido en artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es el sujeto que tiene la obligación de cumplir con dicha disposición fiscal, en se tenor, para que esta Autoridad pueda cumplir con la obligación establecida en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, el retenedor ***** ** con RFC: ***** **, debió haber enterado la retención por importe de \$60,734.24, para que la C. **** * **** *, acreditara ese monto retenido contra el impuesto a cargo, y en caso de determinar saldo a favor, pudiera efectuarse la devolución correspondiente, de lo contrario nos encontramos en una afectación al interés colectivo, dado que el monto que le fue retenido no se encuentra en las arcas de la nación.

Asimismo, se conoció que su retenedor ***** ** ** ** con RFC: ***** **, le entregó Subsidio para el empleo en efectivo por importe de \$1,167.61 durante el ejercicio que declara, importe que no fue disminuido de las Retenciones del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio 2019, como lo establece el último párrafo fracción II del artículo décimo del Subsidio para el Empleo del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; Ley Federal de Derechos, se expide la ley del Impuesto Sobre la Renta y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, en vigor a partir del 1 de enero de 2014.

Derivado de lo anterior, y de acuerdo al cálculo efectuado por esta Autoridad con fundamento en el artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2019, se concluye que la solicitud de devolución presentada es improcedente ante la inexistencia de saldo a favor, que manifestó en la declaración, como se presenta a continuación:

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	DECLARADO	DETERMINADO
TOTAL DE INGRESOS POR SALARIOS	\$187,960.00	\$187,960.00
TOTAL DE INGRESOS EXENTOS	\$1,445.00	\$1,445.00
TOTAL DE INGRESOS ACUMULABLES	\$186,515.00	\$186,515.00
DEDUCCIONES PERSONALES	\$0.00	\$0.00

BASE GRAVABLE	\$186,515.00	\$186,515.00
ISR CONFORME A TARIFA ANUAL	\$24,318.00	\$24,318.00
SUBSIDIO CAUSADO EN EL EJERCICIO	\$1,903.00	\$1,903.00
ISR CAUSADO EN EL EJERCICIO	\$22,415.00	\$24,415.00
ISR RETENIDO	\$60,763.00	\$0.00
SUBSIDIO ENTREGADO EN EL EJERCICIO	\$0.00	\$0.00
ISR A FAVOR	\$38,348.00	\$0.00
ISR A CARGO		\$24,415.00

Es así que esta Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Guerrero “1”, con sede en Guerrero de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, del Servicio de Administración Tributaria:

RESUELVE

PRIMERO.- Se niega la devolución solicitada.

(...)

La presente resolución se emite de acuerdo a los datos aportados por el contribuyente sin prejuzgar de su veracidad y dejando a salvo las facultades de revisión del Servicio de Administración Tributaria”.

De acuerdo con lo anterior, la autoridad demandada indicó que, de la consulta al Reporte de Ingresos y Salarios que refleja la información de los comprobantes fiscales de nómina emitidos por el ejercicio fiscal 2019, por los retenedores ***** ** y ***** ** **, se conoció que la contribuyente ***** obtuvo ingresos en ese ejercicio, de acuerdo a lo siguiente:

RETENEDOR	INGRESO POR SUELDOS Y SALARIOS	INGRESOS ASIMILADOS A SALARIOS	INGRESO EXENTO POR SUELDOS Y SALARIOS	SUBSIDIO ENTREGADO	SUBSIDIO CAUSADO	ISR RETENIDO
***** ** ** **	\$14,433.95		\$1,445.03	\$1,167.61	\$1,902.97	\$28.67
***** **		\$173,526.35				\$60,734.24
TOTAL	\$14,433.95	\$173,526.35	\$1,445.03	\$1,167.61	\$1,902.97	\$60,762.91

Con base en ello determinó que en el ejercicio fiscal 2019, la contribuyente ***** percibió ingresos en cantidad total de \$187,960.00, resultado (redondeado) de sumar los ingresos por salarios (\$14,433.95) y por conceptos asimilados a salarios (\$173,526.35); importe que resulta coincidente con lo declarado por la impetrante.

No obstante, con base en el resultado de esa misma consulta, negó al particular la devolución del saldo a favor en importe de \$38,347.00, en virtud de que: **a)** su retenedor ***** **, no enteró la cantidad de \$60,734.24, reportada en los comprobantes fiscales expedidos a nombre de la actora; y **b)** de las retenciones de impuesto sobre la renta, el contribuyente no disminuyó el monto de \$1,167.61 de subsidio para el empleo entregado por su retenedor ***** ** ** como lo establece el último párrafo de la fracción II del artículo décimo del subsidio para el empleo del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; Ley Federal de Derechos, se expide la Ley



TEJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 323/21-14-01-3

ACTORA: *****

- 13 -



del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, en vigor a partir del 1o. de enero de 2014.

En cuanto al primer motivo expuesto por la demandada, **resulta fundado lo aducido por la impetrante**, ya que concatenados los artículos 94, 96 y 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, trancritos con antelación, se desprende que el último de ellos establece que contra el impuesto anual se puede acreditar el importe de los pagos provisionales efectuados durante el año de calendario, en tanto que aquéllos dispositivos estipulan que ese pago provisional, se efectúa mediante la retención del tercero empleador.

Al respecto, no debe perderse de vista que, en virtud de la mecánica de causación, determinación y pago prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta, tratándose de los ingresos por salarios y conceptos asimilados a salarios, el empleador funge como un auxiliar de la administración pública, a quien se le encomienda la retención de una contribución a cargo de un tercero, que es quien le presta servicios personales.

Por ende, en auxilio de la recaudación de la Federación, al efectuar el pago por los salarios y en general por el servicio personal subordinado proporcionado por la hoy actora, atentos a la referida mecánica prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus empleadores calcularon y retuvieron el monto provisional de esa contribución —que debieron enterar al fisco, a más tardar el día 17 siguiente—, de ahí que se trata de un gravamen causado por la actora que, una vez determinado por un tercero (su empleador), **fue retenido por éste**, de modo que ese monto no llegó a las manos de la contribuyente citada al rubro, pues fue recaudado por el tercero encomendado por ley, para tales efectos.

Premisa de la que se puede advertir que el contribuyente que generó el ingreso y causó el impuesto sobre la renta a retener, sí cubrió el importe de la contribución, en forma provisional, pues aunque fue un tercero el que la retuvo, lo cierto es que la persona que percibió los ingresos por salarios y por conceptos asimilados a salarios, cada vez que recibió el pago relativo, lo hizo deducido del impuesto correspondiente, el cual **fue recaudado por un auxiliar de la Federación**, conforme al marco legal aplicable.

El papel del retenedor como auxiliar de la administración pública, se ve claramente ejemplificado en el criterio sustentado en la tesis de Jurisprudencia 2a./J. 52/2004², emitida por la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal, que a la letra dice:

"IMPUESTO SOBRE LA RENTA. SU RETENCIÓN POR EL PATRÓN AL EFECTUAR EL PAGO DE ALGÚN CONCEPTO QUE LA LEY RELATIVA PREVÉ COMO INGRESO POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO, CONSTITUYE ACTO DE APLICACIÓN PARA EFECTOS DEL AMPARO, Y ES SUSCEPTIBLE DE GENERAR LA IMPROCEDENCIA POR CONSENTIMIENTO TÁCITO, SIEMPRE Y CUANDO EN EL DOCUMENTO RESPECTIVO SE EXPRESEN LOS CONCEPTOS SOBRE LOS CUALES SE EFECTÚA DICHA RETENCIÓN Y SU FUNDAMENTO LEGAL. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que el primer acto de aplicación de una norma tributaria puede tener su origen tanto en la actuación de una autoridad que, en pleno ejercicio de sus facultades legales, concrete la hipótesis normativa en perjuicio de un gobernado, como en la actualización que de tal norma realice el propio contribuyente al cumplir con la obligación tributaria principal, o bien **aquel particular que en auxilio de la administración pública la aplique, como es el caso de aquellos gobernados a quienes se les encomienda la retención de una contribución a cargo de un tercero.** De conformidad con los artículos 110, 113 y 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 26, fracciones I y II, del Código Fiscal de la Federación, los patrones tienen el carácter de auxiliares en la administración pública federal en la recaudación del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores, en tanto **tienen la obligación de retener el causado por alguno o algunos de los conceptos que el citado ordenamiento legal prevé como ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, al momento de efectuar el pago correspondiente, así como de hacer enteros mensuales y realizar el cálculo del impuesto anual a cargo de sus empleados, y que por tal motivo son considerados como responsables solidarios de éstos hasta por el monto del citado tributo,** es evidente que el acto en virtud del cual el patrón retiene por vez primera el impuesto causado por el o los conceptos que prevé la norma que el trabajador tilda de inconstitucional, constituye el primer acto de aplicación en su perjuicio y, por ende, es susceptible de generar la improcedencia del juicio de garantías por consentimiento tácito, en caso de que no la impugne dentro de los quince días siguientes a aquel en que tuvo pleno conocimiento de dicho acto, siempre y cuando en el documento respectivo se expresen los conceptos respecto de los cuales se efectuó la retención y el sustento legal de tal actuación, cuestión esta última que debe acreditarse fehacientemente.

Contradicción de tesis 179/2003-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Décimo Tercero en Materia Administrativa del Primer Circuito. 16 de abril de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Georgina Laso de la Vega Romero.

Tesis de jurisprudencia 52/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintitrés de abril de dos mil cuatro".

(Énfasis añadido)

En ese orden de ideas, si la autoridad fiscal reconoció que el monto de los ingresos y retenciones declarados por el particular, coincide con lo plasmado en los comprobantes fiscales emitidos por los retenedores ******* ** y ***** ** ** ***, a nombre de la accionante, y que es la misma información que obra en la base de datos consultada, el incumplimiento del primero de ellos relativo al entero de la retención, no puede causar perjuicio al particular, pues como lo hizo valer en el escrito de demanda, en términos del

² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIX, Mayo de 2004, p. 557.



TEJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 323/21-14-01-3

ACTORA: *****

- 15 -



artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, tiene derecho a la devolución del saldo a favor del ejercicio fiscal 2019, generado por el acreditamiento de los pagos provisionales de impuesto sobre la renta, realizados vía retención por sus empleadores, en su papel de auxiliares en la recaudación federal.

En efecto, el incumplimiento de la obligación de enterar las retenciones aplicadas a los pagos por salarios y por conceptos asimilados a salarios, es una razón insuficiente para negar la devolución del saldo a favor generado por esa retención, en virtud de que se trata de una cuestión que no es imputable a la actora, quien no cuenta con facultades para coaccionar a sus retenedores para que cumplan con los enteros correspondientes.

Cobran aplicación, por analogía, los siguientes criterios jurisdiccionales que se transcriben:

"Época: Décima Época
Registro: 2015100
Instancia: Plenos de Circuito
Tipo de Tesis: Jurisprudencia
Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación
Libro 46, Septiembre de 2017, Tomo II
Materia(s): Administrativa
Tesis: PC.XVI.A. J/20 A (10a.)
Página: 999

COMPROBANTES FISCALES. LAS INCONSISTENCIAS O EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES POR PARTE DE LOS PROVEEDORES QUE LOS EXPIDEN, SON INSUFICIENTES, POR SÍ SOLAS, PARA GENERAR UNA PRESUNCIÓN SOBRE LA INEXISTENCIA DE LAS OPERACIONES QUE AMPARAN AQUELLOS. Al otorgar los artículos 22 y 42 del Código Fiscal de la Federación facultades de verificación a través de requerimientos de información, datos y documentos, así como de comprobación mediante la práctica de visitas domiciliarias o revisiones de gabinete al contribuyente solicitante o a terceros relacionados con éste, para que las autoridades hacendarias constaten si efectivamente se materializaron las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales exhibidos con una solicitud de devolución de contribuciones, también las autoriza para demostrar la inexistencia de dichas transacciones y, en consecuencia, negar la devolución solicitada con apoyo en los medios de prueba previstos legalmente, entre los cuales se encuentran las presunciones que pueden configurarse con los hechos conocidos a partir de los expedientes en su poder o sus bases de datos, o incluso, del despliegue de sus facultades de fiscalización, pudiendo ser esos hechos de naturaleza positiva -un hacer- o negativa -un no hacer-, pero no deben consistir en circunstancias relativas a las inconsistencias o a los incumplimientos de obligaciones tributarias por parte de terceros, al tratarse de aspectos no atribuibles al contribuyente solicitante, además de que tampoco se encuentra prevista legalmente como consecuencia de aquéllas, la ineficacia de las facturas fiscales, conforme a la jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 2a./J. 87/2013 (10a.), de título y subtítulo: "COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO EL CONTRIBUYENTE QUE LOS EXPIDIÓ NO SE ENCUENTRA LOCALIZABLE [ABANDONO DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 161/2005 (*)]."; por ende, las inconsistencias de ese tipo, consideradas aisladamente, son insuficientes para generar una presunción válida sobre la inexistencia de las operaciones

referidas.

PLENO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL DECIMOSEXTO CIRCUITO.

Contradicción de tesis 2/2017. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo, ambos en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito. 27 de junio de 2017. Unanimidad de seis votos de los Magistrados, Ariel Alberto Rojas Caballero, Enrique Villanueva Chávez, José de Jesús Quesada Sánchez, Arturo Hernández Torres, José Gerardo Mendoza Gutiérrez y Víctor Manuel Estrada Jungo. Ponente: Enrique Villanueva Chávez. Secretario: Misael Esteban López Sandoval.

Criterios contendientes:

El sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito al resolver el amparo directo administrativo 483/2016, y el diverso sustentado por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito, al resolver el amparo directo administrativo 489/2016.

Nota: La tesis de jurisprudencia 2a./J. 87/2013 (10a.) citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XXII, Tomo 1, julio de 2013, página 717.

De la sentencia que recayó al amparo directo 483/2016, resuelto por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito, derivó la tesis aislada XVI.1o.A.122 A (10a.), de título y subtítulo: "DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. PARA NEGAR LA SOLICITUD RELATIVA POR PRESUMIRSE LA INEXISTENCIA MATERIAL DE LAS OPERACIONES AMPARADAS POR LOS COMPROBANTES FISCALES EN QUE SE SUSTENTA, ES INNECESARIO SEGUIR PREVIAMENTE EL PROCEDIMIENTO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.", publicada en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 28 de abril de 2017 a las 10:32 horas y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 41, Tomo II, abril de 2017, página 1731."

"Época: Décima Época

Registro: 2010520

Instancia: Plenos de Circuito

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 24, Noviembre de 2015, Tomo II

Materia(s): Administrativa

Tesis: PC.VIII J/1 A (10a.)

Página: 1977

IMPUESTOS. EL DERECHO DEL CONTRIBUYENTE A SU DEVOLUCIÓN O DEDUCCIÓN CUANDO LA SOLICITE CON BASE EN COMPROBANTES FISCALES EXPEDIDOS POR TERCEROS, NO PUEDE HACERSE DEPENDER DEL CUMPLIMIENTO DE ÉSTOS A SUS OBLIGACIONES FISCALES [APLICABILIDAD DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 87/2013 (10a.) (*)]. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la citada jurisprudencia sostuvo que el hecho de que el contribuyente que expide comprobantes fiscales no haya dado aviso a la autoridad fiscal respecto a su cambio de domicilio y, por ende, no se encuentre localizable, no trae como consecuencia necesaria que éstos sean nulos o carezcan de valor probatorio, pues esa omisión, aisladamente considerada, no da lugar a la referida sanción, por no encontrarse prevista en esos términos en los artículos 27, 29 y 29-A, del Código Fiscal de la Federación. Por ello, es correcta su aplicación cuando el contribuyente solicite la devolución o deducción de impuestos con base en comprobantes fiscales expedidos por terceros, aun cuando éstos no hubieran presentado la declaración correspondiente al mes solicitado, ya que el derecho del solicitante a dicha devolución o deducción no puede hacerse depender del cumplimiento de obligaciones que no les son imputables, sin que tal circunstancia coarte la facultad de la autoridad para que se acredite ante ella que efectivamente se llevó a cabo la transacción, ya que se vincula con cargas probatorias del propio solicitante como es el hecho de que realmente haya realizado el pago al tercero por el servicio o por el bien que ampara la factura, y también que ese servicio o bien adquirido haya sido indispensable para la consecución de su objeto social.

PLENO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Contradicción de tesis 2/2015. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo, ambos en Materias Penal y Administrativa del Octavo Circuito. 22 de septiembre de 2015. Mayoría de cuatro votos de los Magistrados Pedro Fernando Reyes Colín, Daniel Cabello González, Santiago Gallardo Lerma y René Silva de los Santos. Disidentes: Marco Antonio Arroyo Montero y Miguel Negrete García. Ponente: Marco Antonio Arroyo Montero. Encargado del engrose: Pedro Fernando Reyes Colín. Secretaria: Susana García Martínez.

Tesis y/o criterios contendientes:



TEJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 323/21-14-01-3

ACTORA: *****

- 17 -



El sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Octavo Circuito, al resolver la revisión fiscal 356/2014, y el diverso sustentado por el Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Octavo Circuito, al resolver la revisión fiscal 352/2014.

Nota: La tesis de jurisprudencia 2a./J. 87/2013 (10a.) citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XXII, Tomo 1, julio de 2013, página 717, con el título y subtítulo: "COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO EL CONTRIBUYENTE QUE LOS EXPIDIÓ NO SE ENCUENTRA LOCALIZABLE [ABANDONO DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 161/2005 (*)]."

Por ende, quienes perciben ingresos por salarios y por conceptos asimilados a salarios, ya cubrieron el impuesto sobre la renta, calculado en forma provisional y retenido por un tercero auxiliar del fisco federal, por lo que una vez que presentan su declaración anual tienen derecho a pedir la devolución respectiva, a la autoridad hacendaria, quien deberá autorizarla si el solicitante demuestra la retención, con la declaración de impuestos y con la evidencia documental de sus ingresos y retenciones por salarios y conceptos asimilados a salarios, ambas por el ejercicio correspondiente, tal como ocurre en la especie.

En efecto, con la exhibición de los comprobantes fiscales aportados, que contienen la misma información que la reflejada en la consulta efectuada a la base de datos de la autoridad, se puede corroborar que no es válido que se niegue la devolución del saldo a favor por la circunstancia de que no esté acreditado que uno de los empleadores cumplió con su obligación de enterar la contribución retenida, pues ello sería en perjuicio de los derechos humanos de legalidad tributaria y seguridad jurídica, que le asisten al gobernado, toda vez que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación —u otro diverso—, no prevé que la devolución esté condicionada al cumplimiento de la obligación patronal señalada, y en materia fiscal las normas de restricción o las que imponen sanciones a los particulares deben estar expresamente reguladas, esto es, precisar específicamente determinada sanción para una conducta concreta.

En cuanto al argumento de que la negativa no puede apoyarse en el hecho de que el tercero retenedor no hubiere enterado el monto correspondiente, resulta orientador, y aplicable por analogía, el criterio sustentado en la tesis aislada cuyos datos de localización, rubro y texto se transcriben a continuación:

"Registro digital: 2017042
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Décima Época
Materias(s): Administrativa
Tesis: V.3o.P.A.11 A (10a.)

....

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 54, Mayo de 2018, Tomo III, página 2787

Tipo: Aislada

SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. SU PROCEDENCIA NO ESTÁ CONDICIONADA A QUE EL TERCERO RETENEDOR HAYA ENTERADO AL FISCO EL MONTO CORRESPONDIENTE. Conforme al artículo 22, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales, de acuerdo con las disposiciones aplicables, devolverán las cantidades pagadas por los contribuyentes por concepto de contribuciones retenidas a quien se hubiere realizado la retención del impuesto de que se trate; además, en términos del párrafo séptimo del mismo numeral, la autoridad tiene la facultad de devolver una cantidad menor a la solicitada, derivado de la revisión a la documentación aportada. Sin embargo, entre las condicionantes para la procedencia de la devolución no se señala que, respecto de la cantidad solicitada por concepto de saldo a favor del impuesto correspondiente, deba demostrarse que el retenedor la enteró al fisco federal, pues sólo se establece que, en el caso de contribuciones retenidas, la devolución se hará a los contribuyentes que los hubiesen enterado, mientras que tratándose de impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido corresponderá a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, cuando no lo hayan acreditado, por lo cual, quien trasladó el impuesto (en forma expresa y por separado o incluido en el precio), no tendrá derecho a pedir su devolución. En consecuencia, cuando el contribuyente solicite la devolución del impuesto al valor agregado, el fisco federal no podrá negarla a causa de que el tercero retenedor no hubiere enterado el monto correspondiente, ya que el derecho del solicitante a esa devolución no depende del cumplimiento de obligaciones que no le son imputables pues, de considerarlo así, se establecería una carga al contribuyente directo no prevista en la ley.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL QUINTO CIRCUITO.

Revisión administrativa (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo) 41/2017. Administrador Desconcentrado Jurídico de Sonora "2", residente en Ciudad Obregón, Sonora, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Jefe del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada. 22 de febrero de 2018. Unanimidad de votos. Ponente: Alba Lorenia Galaviz Ramírez. Secretaria: Lydia María Inzunza Castro.

Revisión administrativa (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo) 58/2017. Administrador Desconcentrado Jurídico de Sonora "2", residente en Ciudad Obregón, Sonora, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Jefe del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada. 1 de marzo de 2018. Unanimidad de votos. Ponente: Alba Lorenia Galaviz Ramírez. Secretario: Cruz Fidel López Soto.

Nota: Por ejecutoria del 25 de noviembre de 2020, la Segunda Sala declaró inexistente la contradicción de tesis 194/2020, derivada de la denuncia de la que fue objeto el criterio contenido en esta tesis.

Esta tesis se publicó el viernes 25 de mayo de 2018 a las 10:30 horas en el Semanario Judicial de la Federación".

No es óbice a lo anterior, el criterio de simetría fiscal invocado por la autoridad, dado que por la aplicación del referido criterio no tendría sentido que, quien ya cubrió el pago provisional mediante la retención aplicada por sus empleadores, se encuentre constreñido a determinar el impuesto sobre la renta anual, sin el acreditamiento de esos abonos que hizo por conducto de terceros, como lo pretende la autoridad, pues tal proceder implicaría someter al contribuyente a pagar, por segunda vez, la contribución causada.

Ciertamente, al analizar la resolución impugnada se puede apreciar que la autoridad no solo negó la devolución solicitada, sino que además consideró un impuesto a



TEJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 323/21-14-01-3

ACTORA: *****

- 19 -



cargo, en cantidad de \$24,415.00, producto de desestimar las retenciones aplicadas por uno de los empleadores de la actora, situación que coloca en estado de indefensión a la contribuyente, pues no depende de ella ni la retención, ni el entero del abono a cuenta del impuesto anual, dado que no puede impedir la retención del abono por parte del tercero, ni obligar a este último a enterarlo.

Respecto a la segunda observación de la autoridad fiscal, relativa a que no se disminuyó el monto de \$1,167.61 de subsidio para el empleo entregado por su retenedor ***** ** ** ** **la actora no logró desvirtuar su legalidad**, pues la porción normativa invocada como sustento de la negativa, es decir el último párrafo de la fracción II del artículo décimo del Subsidio para el Empleo, del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, en vigor a partir del 1o. de enero de 2014, prevé lo siguiente:

"SUBSIDIO PARA EL EMPLEO

ARTÍCULO DÉCIMO. Se otorga el subsidio para el empleo en los términos siguientes:
(...)

II. Las personas obligadas a efectuar el cálculo anual del impuesto sobre la renta a que se refiere el artículo 97 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por los conceptos a que se refieren el primer párrafo o la fracción I del artículo 94 de la misma Ley, que hubieran aplicado el subsidio para el empleo en los términos de la fracción anterior, estarán a lo siguiente:

a) El impuesto anual se determinará disminuyendo de la totalidad de los ingresos obtenidos en un año de calendario, por los conceptos previstos en el primer párrafo o la fracción I del artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que hubieran retenido en el año calendario, al resultado obtenido se le aplicará la tarifa del artículo 152 de la misma Ley. El impuesto a cargo del contribuyente se disminuirá con la suma de las cantidades que por concepto de subsidio para el empleo mensual le correspondió al contribuyente.

b) En el caso de que el impuesto determinado conforme al artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta exceda de la suma de las cantidades que por concepto de subsidio para el empleo mensual le correspondió al contribuyente, el retenedor considerará como impuesto a cargo del contribuyente el excedente que resulte. Contra el impuesto que resulte a cargo será acreditable el importe de los pagos provisionales efectuados.

c) En el caso de que el impuesto determinado conforme al artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea menor a la suma de las cantidades que por concepto de

....

subsidio para el empleo mensual le correspondió al contribuyente, no habrá impuesto a cargo del contribuyente ni se entregará cantidad alguna a este último por concepto de subsidio para el empleo.

Los contribuyentes a que se refieren el primer párrafo y la fracción I del artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se encuentren obligados a presentar declaración anual en los términos de la citada Ley, acreditarán contra el impuesto del ejercicio determinado conforme al artículo 152 de la misma Ley el monto que por concepto de subsidio para el empleo se determinó conforme a la fracción anterior durante el ejercicio fiscal correspondiente, previsto en el comprobante fiscal que para tales efectos les sea proporcionado por el patrón, sin exceder del monto del impuesto del ejercicio determinado conforme al citado artículo 152.

En el caso de que el contribuyente haya tenido durante el ejercicio dos o más patrones y cualquiera de ellos le haya entregado diferencias de subsidio para el empleo en los términos del segundo párrafo de la fracción anterior, esta cantidad se deberá disminuir del importe de las retenciones efectuadas acreditables en dicho ejercicio, hasta por el importe de las mismas”.

De la parte de interés se desprende que, a través del citado Decreto, se establecieron los siguientes supuestos, relativos al tratamiento del subsidio para el empleo:

1) Las personas obligadas a efectuar el cálculo anual del impuesto sobre la renta a que se refiere el artículo 97 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo determinarán de la siguiente forma: **1)** De la totalidad de los ingresos obtenidos en un año de calendario, por los conceptos previstos en el primer párrafo o la fracción I del artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se disminuirá el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que hubieran retenido en el año calendario; **2)** al resultado obtenido se le aplicará la tarifa del artículo 152 de la citada Ley; **3)** el impuesto a cargo del contribuyente se disminuirá con la suma de las cantidades que por concepto de subsidio para el empleo mensual le correspondió al contribuyente; y **4)** en caso de que el impuesto determinado conforme al artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta exceda de la suma de las cantidades que por concepto de subsidio para el empleo mensual le correspondió al contribuyente, el retenedor considerará como impuesto a cargo del contribuyente el excedente que resulte, y contra el impuesto que resulte a cargo será acreditable el importe de los pagos provisionales efectuados; pero en caso de que el impuesto determinado sea menor a la suma de las cantidades que por concepto de subsidio para el empleo mensual le correspondió al contribuyente, no habrá impuesto a cargo del contribuyente **ni se entregará cantidad alguna** a este último por concepto de subsidio para el empleo.

En cambio, los contribuyentes a que se refiere el primer párrafo y la fracción I del artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se encuentren obligados a presentar declaración anual en los términos de la citada Ley: **1)** contra el impuesto del ejercicio determinado conforme al artículo 152 de la misma Ley, acreditarán el monto que



TEJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 323/21-14-01-3

ACTORA: *****

- 21 -



por concepto de subsidio para el empleo se determinó durante el ejercicio fiscal correspondiente, previsto en el comprobante fiscal que para tales efectos les sea proporcionado por el patrón, sin exceder del monto del impuesto del ejercicio determinado conforme al citado artículo 152; y **2)** en el caso de que el contribuyente haya tenido durante el ejercicio dos o más patrones, y cualquiera de ellos le haya entregado diferencias de subsidio para el empleo, esta cantidad se **deberá disminuir del importe de las retenciones** efectuadas acreditables en dicho ejercicio, hasta por el importe de las mismas.

En la especie, la contribuyente citada al rubro se encuentra en este último supuesto, dado que al percibir ingresos de dos patrones durante el ejercicio fiscal 2019, se encontró obligada a presentar declaración anual de impuesto sobre la renta, obligación que cumplió el 15 de abril de 2020, al presentar la declaración complementaria en la que reportó, entre otros rubros, subsidio al empleo en cantidad de \$1,903.00, del retenedor ***** ** **.

Subsidio al empleo detallado en los 21 comprobantes fiscales de nómina exhibidos por la actora, cuyas características esenciales fueron resumidas por la autoridad en el cuadro inserto en las hojas 3 y 4 de la resolución impugnada (folio 97 de autos), de donde destaca que deriva de los ingresos por conceptos asimilados a salarios, provenientes del patrón ***** ** **.

En dichos comprobantes consta que se causó un subsidio al empleo en cantidad total de \$1,902.97 y que se entregó a la actora, por ese mismo concepto, la cantidad total de \$1,167.61, monto este último que no fue restado del importe de las retenciones acreditadas; **señalamiento que la impetrante se abstuvo de controvertir.**

Es por ello que esta segunda objeción sí cuenta con sustento jurídico, en virtud de que el tratamiento aplicable al presente asunto era que el subsidio para el empleo entregado al trabajador, se disminuyera del importe de las retenciones efectuadas acreditables en dicho ejercicio, tal como se estableció en el transitorio parcialmente transcrito con anterioridad.

De ahí que si el empleador ***** ** ** le entregó a la hoy actora la cantidad de \$1,167.61, ese monto debió restarlo del total de las retenciones acreditables, es

decir, de la cantidad de \$60,762.91 (integrada por los subtotales de \$60,734.24 y \$28.67, correspondientes a las retenciones aplicadas por ***** ** y ***** ** ** **, respectivamente).

Por lo anteriormente expuesto se concluye que fue incorrecto que la autoridad fiscal negara la devolución de saldo a favor de impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal 2019, por considerar que el tercero ***** ** no había enterado las retenciones aplicadas en los comprobantes fiscales de nómina expedidos por concepto de salarios, pues sí resulta procedente la devolución del saldo a favor generado por el acreditamiento de esas retenciones, pero no en la cantidad que pretende la impetrante, señalada en la solicitud relativa, dado que a las retenciones acreditadas se debe restar la suma de \$1,167.61, correspondiente al subsidio para el empleo entregado por el mencionado retenedor, acorde a lo dispuesto en el último párrafo de la fracción II del artículo décimo del subsidio para el empleo del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, en vigor a partir del 1o. de enero de 2014, invocado por la autoridad.

Es decir, le asiste parcialmente la razón a la impetrante, dado que sí es procedente el acreditamiento de los pagos provisionales de impuesto sobre la renta calculados y retenidos por sus empleadores ***** ** y ***** ** ** **, aunque no en cantidad total, toda vez que a ese monto debe disminuirse la suma de \$1,167.61, correspondiente al subsidio para el empleo entregado por el retenedor ***** ** ** **.

Ahora bien, toda vez que en la resolución impugnada la autoridad demandada reconoce la existencia de las retenciones aplicadas por los terceros mencionados en el párrafo que antecede, y las mismas se pudieron corroborar del análisis de los comprobantes fiscales de nómina aportados por la solicitante en la instancia administrativa, cuya información resulta coincidente con la obtenida de la consulta efectuada por la autoridad a su base de datos, se advierte que esta Sala cuenta con los elementos suficientes para pronunciarse en relación al derecho subjetivo de la actora.

Visto el resumen de lo determinado por la autoridad en el acto sujeto a debate, se desprende que la contribuyente citada al rubro **declaró:** total de ingresos por salarios (y asimilados) en cantidad de \$187,960.00; ingresos exentos en cantidad de \$1,445.00; total



TEJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

EXPEDIENTE: 323/21-14-01-3

ACTORA: *****

- 23 -



de ingresos acumulables en cantidad de \$186,515.00; deducciones personales en cantidad de \$0.00; base gravable de \$186,515.00; impuesto sobre la renta conforme a la tarifa anual en cantidad de \$24,318.00; y subsidio causado en el ejercicio en cantidad de \$1,903.00; información **coincidente con lo determinado por la autoridad**. Importes todos ellos que, a su vez, pueden corroborarse del análisis de los comprobantes fiscales de nómina que obran en autos.

Acorde a la mecánica de cálculo explicada con antelación, contra el impuesto sobre la renta de \$24,318.00 (cantidad reconocida por ambas partes), se acredita el subsidio para el empleo causado en cantidad de \$1,903.00 (cantidad reconocida por ambas partes), de lo que se obtiene el monto de \$22,415.00; posteriormente, se le resta la cantidad de \$59,595.30, resultante de disminuir al impuesto sobre la renta retenido (\$60,762.91), el importe del subsidio para el empleo entregado a la actora (\$1,167.61), y de ahí se obtiene un saldo a favor de **\$37,180.30**, a devolver al particular.

En tales consideraciones, al resultar **parcialmente fundada** la pretensión de la actora, respecto a su solicitud de devolución, con fundamento en los artículos 51, fracción IV, y 52, fracciones II y V, inciso a), de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, **se declara la nulidad de la resolución impugnada, para el efecto** de que la autoridad demandada **devuelva la cantidad de \$37,180.30**, correspondiente al saldo a favor de impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal 2019, para lo cual también deberá calcular los intereses que procedan en términos del artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación.

Por lo anteriormente expuesto y con fundamento en lo dispuesto por los artículos 49, 50, 51, fracción IV y 52, fracción IV, inciso a), de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, y 36, fracción XII, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, se

R E S U E L V E:

I.- La parte actora **probó** parcialmente su pretensión, en consecuencia;

II.- Se declara la **nulidad** de la resolución impugnada, cuyas características quedaron debidamente precisadas en el Resultando 1° de este fallo, por los motivos y **para los efectos** expuestos en el último punto considerativo de la presente resolución.

III.- NOTIFÍQUESE.

Así lo resolvieron y firman, **por unanimidad de votos**, los Magistrados integrantes de la Sala Regional del Pacífico y Auxiliar del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, ante la C. Secretaria de Acuerdos, quien da fe.

Mag. Graciela Buenrostro Peña
Presidente de la Sala e
Instructora del juicio

Licenciado Alejandro Ubando Rivas, Primer
Secretario de Acuerdos de la Primera
Ponencia, quien funge como Magistrado por
ministerio de Ley

Mag. Mario Alfonso Jaime Ruíz Hernández

Lic. Gina Ibarra Quevedo
Quien da fe
GBP/GIQ

La Sala que al rubro se indica, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 116, párrafo cuarto de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública; 113, fracciones I y III de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública; 3, fracción IX de la Ley General de Protección de Datos Personales en Posesión de Sujetos Obligados; y Trigésimo Octavo, fracciones I y II, y Cuadragésimo de los Lineamientos Generales en Materia de Clasificación y Desclasificación de la Información, así como para la Elaboración de Versiones Públicas; indica que fueron suprimidos de la versión pública de la presente sentencia los nombres de la parte actora y de terceros (personas morales), así como clave de registro federal de contribuyentes, información considerada legalmente como confidencial, por actualizar lo señalado en dichos supuestos normativos. Firma la secretaria de acuerdos que emite la presente.