

**San Pedro Garza García, Nuevo León, a veintiuno de noviembre de dos mil veinticuatro.- VISTOS** para resolver en definitiva los autos del juicio citado al rubro y debidamente integrada la Tercera Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, por los Magistrados **JORGE MARIO OTERO VELDERRAIN, RUBÉN ROCHA RIVERA y MARICELA LECUONA GONZALEZ** adscrita a la Primera Ponencia a partir del día 12 de febrero de 2024, por acuerdo G/JGA/7/2024, emitido por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal, en su calidad de Instructora en el presente juicio y Presidenta de la Sala, ante la presencia del Secretario de Acuerdos Javier Cruz Cantú, quien da fe, pronuncia sentencia en el juicio citado al rubro de conformidad con los artículos 49, 50, 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en los siguientes términos:

## **R E S U L T A N D O**

**1.-** Mediante escrito presentado en la Oficialía de Partes Común de las Salas Regionales del Noreste de este Tribunal el 07 de agosto de 2024, el C. **\*\*\*\*\***, en representación legal de la persona moral denominada **\*\*\*\*\***, promovió juicio contencioso administrativo en contra de la resolución contenida en el oficio número 600-41-2024-3379, de fecha 03 de junio de 2024, emitida por la Administración Desconcentrada Jurídica de Nuevo León "1", a través de la cual se resolvió el recurso de revocación número RRL2024004394, en el sentido de confirmar el diverso oficio número 500-41-00-06-01-2024-1100, de fecha 23 de febrero de 2024, emitido por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Nuevo León "1", por el cual se determinó a su cargo un crédito fiscal en cantidad de \$6,051,650.00, por concepto de impuesto sobre la renta, multas y recargos.

**2.-** Por auto de fecha 20 de agosto de 2024, se admitió a trámite la demanda, ordenándose correr el traslado relativo a la autoridad demandada, a fin de que produjera su respectiva contestación.

**3.-** Mediante oficio número 600-41-2024-6034, de fecha 18 de octubre de 2024, presentado en la Oficialía de Partes Común de las Salas Regionales del Noreste de este Tribunal el mismo día, la Administración Desconcentrada Jurídica de Nuevo León "1", formuló su contestación a la demanda, sosteniendo la legalidad de la resolución impugnada.

**4.-** Por acuerdo de fecha 22 de octubre de 2024, se tuvo por contestada la demanda, ordenándose correr el traslado relativo a la parte actora; asimismo, y al no existir ninguna cuestión pendiente de desahogar, se concedió a las partes plazo para que formularan alegatos.

**5.-** En fecha 20 de noviembre de 2024, en términos de lo dispuesto por el artículo 47, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, quedó cerrada la instrucción del presente juicio, sin necesidad de una declaratoria expresa.

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

**PRIMERO.-** Esta Sala es competente para resolver el presente juicio en términos de lo dispuesto en los artículos 3, fracciones II y XIII, 28, fracción I, 29 y 34, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, al impugnarse una resolución a través de la cual se resolvió un recurso administrativo de revocación interpuesto en contra del oficio determinante de un crédito fiscal a cargo de la parte actora; así como de los diversos 48, fracción VI y 49, fracción VI, del Reglamento Interior de este Tribunal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de julio de 2020, además la demanda se presentó durante la vigencia de la invocada Ley Orgánica y en virtud de que el domicilio fiscal de la actora se encuentra dentro de la jurisdicción de las Salas Regionales del Noreste de este Tribunal.

**SEGUNDO.-** La existencia de la resolución impugnada se acredita en autos con un ejemplar de la misma que obra en autos, la cual hace prueba

plena de conformidad con los artículos 129 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria y con el reconocimiento expreso de la enjuiciada en su contestación a la demanda, en términos del artículo 46, fracción I de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

**TERCERO.-** En el **primero y segundo** conceptos de impugnación del escrito de demanda, mismos que se analizarán de manera conjunta por encontrarse vinculados, se argumenta básicamente que las resoluciones controvertidas son ilegales, por ser contrarias a lo dispuesto por el artículo 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación; que ello es así, pues en el oficio recurrido número 500-41-00-06-01-2024-1100, de fecha 23 de febrero de 2024, la autoridad fiscal señaló que la actora canceló algunos CFDI, correspondientes al período de abril de 2022, por concepto de retenciones del impuesto sobre la renta por pagos de salarios una vez iniciadas las facultades de comprobación, advirtiéndose por lo tanto, una omisión de realizar un pago en cantidad de \$394,816.33; que al respecto, se alegó desde el medio de defensa administrativo la falta de fundamentación y motivación de la resolución recurrida, ya que no se precisaron cuáles son los comprobantes fiscales que ilegalmente se cancelaron, y que como consecuencia de ello, se omitió el pago de la cantidad mencionada; que sin embargo, la autoridad resolutora indebidamente calificó de infundado dicho agravio, pues a su consideración, la autoridad fiscal no se encontraba obligada a detallar cuáles fueron los comprobantes fiscales digitales por internet que fueron cancelados; que no obstante lo anterior, lo cierto es que el oficio recurrido es contrario a lo dispuesto por el artículo 38, fracción IV, del Código Federal Tributario, pues la autoridad fiscal sí se encontraba obligada a detallar cuáles fueron dichos comprobantes cancelados, y al no haberlo hecho así, evidentemente se dejó a la actora en un estado de inseguridad e indefensión jurídica, al desconocer cuáles fueron los CFDI cancelados.

Continúa argumentando que la resolución recurrida contenida en el oficio número 500-41-00-06-01-2024-1100, de fecha 23 de febrero de 2024, es ilegal por contravenir lo dispuesto por los artículos 29-A, del Código Fiscal de la Federación y la regla 2.7.1.35, de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, pues contrario a lo sostenido por la autoridad fiscal, sí resultaba procedente la cancelación efectuada de diversos comprobantes fiscales digitales por internet por el mes de abril de 2022; que de la normatividad aplicable, no se advierte que exista alguna prohibición para cancelar los comprobantes fiscales digitales por internet una vez iniciadas las facultades de comprobación; que además, contrario a lo exigido por la autoridad, de conformidad con la regla 2.7.1.35 referida, la actora no tenía la obligación de aportar la aceptación de la cancelación de cada uno de los comprobantes fiscales digitales por internet por nómina realizada por la persona a favor de quien se expidieron, ya que dicha regla otorga la facilidad consistente en que no se requiera la aceptación del receptor.

Al respecto, al producir su contestación a la demanda, la autoridad realizó diversas manifestaciones tendentes a sostener la legalidad de las actuaciones controvertidas.

Esta Sala estima que los anteriores conceptos de impugnación resultan **parcialmente fundados**, pues por una parte, se estima que la resolución recurrida en la instancia administrativa contenida en el oficio número 500-41-00-06-01-2024-1100 cumple con la debida fundamentación y motivación exigida por el artículo 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, sin que la autoridad se hubiese encontrado constreñida a precisar cuáles fueron los comprobantes fiscales digitales por internet que se cancelaron, dado que tal omisión de ninguna manera fue susceptible de dejar a la parte actora en estado de inseguridad o indefensión jurídica; empero, se estima que le **sí** asiste la razón a la parte actora, por cuanto aduce que carecen de sustento los motivos expuestos por la fiscalizadora, y con base en los cuales determinó que resultaba improcedente la cancelación de diversos comprobantes fiscales digitales por internet por el mes de abril de 2022.

En primer término, y antes de abordar los argumentos esgrimidos por la parte actora, se estima que es menester observar los motivos concretos

ACTOR (A): \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\*

que sustentan la determinación del crédito fiscal a cargo de la parte actora, por lo que a continuación se transcribe, en su parte conducente, la resolución recurrida en la instancia administrativa contenida en el oficio número 500-41-00-06-01-2024-1100, de fecha 23 de febrero de 2024, misma que obra a fojas 78 a 526 de autos:

"...

Esta Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Nuevo León "1" con sede en Nuevo León... procede a determinar el Crédito Fiscal respecto de las obligaciones fiscales a que está afecto en su carácter de retenedor en materia de la siguiente contribución federal: Impuesto Sobre la Renta Retenciones por salarios por los periodos fiscales comprendidos del 01 de enero de 2022 al 31 de enero de 2022, del 01 de marzo de 2022 al 30 de abril de 2022 y del 01 de mayo de 2022 al 31 de mayo de 2022.

...

Respecto a la diferencia determinada por esta Autoridad en cantidad de \$394,816.33 por concepto de enterar Retenciones del Impuesto Sobre la Renta retenido por concepto de pagos de Salarios, se hace mención que la contribuyente revisada \*\*\*\*\* mediante su escrito de fecha 11 de enero de 2024, manifestó los argumentos ya señalados previamente en las hojas números de la 8 a la 9 de la presente resolución en el punto VII, tendientes a desvirtuar los hechos u omisiones consignados en el referido oficio de observaciones número 500-41-00-06-01-023-7509 de fecha 21 de noviembre de 2023, los cuales se dan por reproducidos para los efectos procedentes en este apartado.

A continuación, esta Autoridad especifica el motivo por el cual se considera que con argumentos manifestados en su escrito de fecha 11 de enero de 2024, recepcionado por la oficialía de partes de esta Administración con folio número 182 el día 11 de enero de 2024 la contribuyente revisada desvirtúa o no la omisión de enterar Retenciones del Impuesto Sobre la Renta retenido por concepto de pagos de Salarios.

En relación a lo manifestado por la representante legal de la contribuyente \*\*\*\*\* en el punto VII del escrito de fecha 11 de enero de 2024... se hace mención que la contribuyente revisada \*\*\*\*\* cancelo Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI), correspondientes al periodo comprendido del 01 de abril de 2022 al 30 de abril de 2022 por un importe de \$898,247.02 por concepto de Retención de Impuesto Sobre la Renta por concepto de Salarios las cuales se consideran improcedentes debido a que se refieren a prestación de servicios y dichos comprobantes no son susceptibles de cancelación ya que los servicios que amparan ya fueron prestados por las personas físicas receptoras de los comprobantes en cuestión, es decir ya se llevó a cabo la prestación de servicios y por ello en su momento se expidieron los citados Comprobantes

Fiscales Digitales por Internet (CFDI) y se retuvo el Impuesto Sobre la Renta por concepto de nómina referente a salarios.

Asimismo, en relación a lo manifestado por la representante legal de la contribuyente \*\*\*\*\* en el punto VII del escrito de fecha 11 de enero de 2024... es de hacer mención que la regla 2.7.5.6 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023 y sus Anexos 1, 5, 8, 15, 19, 26 y 27 publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2022 permite a los contribuyentes, por única ocasión, corregir Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) de nómina emitidos durante el ejercicio 2022 que contengan errores u omisiones en su llenado en su versión, condicionado dicho escenario a que se elabore un nuevo comprobante, el cual deberá emitirse a más tardar el 28 de febrero de 2023 y se cancelen los comprobantes que sustituyen, lo cual no se observa en el comportamiento de la contribuyente revisada, debido a que fue omisa en señalar y/o proporcionar los nuevos Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) de nómina ya corregidos, que en su caso haya emitido en sustitución de los comprobantes cancelados.

Respecto a lo manifestado por la representante legal de la contribuyente \*\*\*\*\* en el punto VII del escrito de fecha 11 de enero de 2024... se señala que la regla señalada por esta autoridad es la 2.7.1.35 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022 y su anexo 19 publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2021 y que si bien la misma señala que "... los contribuyentes podrán cancelar un CFDI sin que se requiera la aceptación del receptor en los siguientes supuestos: (...) II. Por concepto de nómina, únicamente en el ejercicio en que se expidan", se precisa que esta autoridad no objetó ni observó las fechas en que fueron cancelados los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) por parte de la contribuyente revisada.

...

De la consulta efectuada a las bases de datos con que cuenta el Servicio de Administración Tributaria a las cuales tiene acceso esta Autoridad, y que utiliza de conformidad con el artículo 63 párrafos primero y último del Código Fiscal de la Federación vigente, en específico a la denominada "Consulta de Factura Electrónica (Consulta Central CFDI)", se conoció que, durante los períodos revisados comprendidos del 01 de enero de 2022 al 31 de enero de 2022, 01 de marzo de 2022 al 30 de abril de 2022 y del 01 de mayo de 2022 al 31 de mayo de 2022 la contribuyente \*\*\*\*\* emitió Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI), correspondientes a pagos por concepto de nómina referentes a Salarios en los cuales ese contribuyente revisado manifestó que retuvo Impuesto Sobre la Renta por la cantidad de \$88,206,761.56, cuya integración mensual es la siguiente:

...

Del análisis efectuado a la información y documentación proporcionada por la contribuyente revisada \*\*\*\*\* en el punto VII del escrito de fecha 31 de agosto de 2023, se conoció que la contribuyente revisada \*\*\*\*\* cancelo algunos de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI), correspondientes al periodo comprendido del 01 de abril de 2022 al 30 de abril de 2022 por un importe de \$898,247.01 por concepto de Retención de Impuesto Sobre la Renta por concepto de Salarios, los cuales fueron cancelados por la contribuyente revisada \*\*\*\*\* una vez iniciadas las facultades de comprobación de esta autoridad, es decir, en el transcurso de la revisión, debido a que fueron cancelados los días 16 de febrero y 13 de marzo de 2023 asimismo cancelo algunos de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI), correspondientes al periodo comprendido del 01 de mayo de 2022 al 31 de mayo de 2022 por un importe de \$5,485,556.99 por concepto de Retención del Impuesto Sobre la Renta por concepto de Salarios, los cuales fueron cancelados por la contribuyente revisada \*\*\*\*\*

**ACTOR (A): \*\*\*\*\***  
**\*\*\*\*\***

\*\*\*\*\* \*\* \*\*\*, antes de iniciadas las facultades de comprobación de esta autoridad, debido a que fueron cancelados los días 04 de junio, 09 y 10 de noviembre y 21, 22, 23 y 24 de diciembre todas del 2022, señalando además la contribuyente, *"que dicha cancelación se debió a que fueron los CFDI's fueron duplicados por un error involuntario de nuestro sistema contable"*, al respecto se informa que las cancelaciones correspondientes al periodo comprendido del 01 de abril de 2022 al 30 de abril de 2022 por importe de \$898,247.01 se consideran improcedentes y que esta Autoridad considera la totalidad de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) por nómina referente a salarios correspondientes al periodo comprendido del 01 de abril de 2022 al 30 de abril de 2022 los cuales suman el importe de \$23,247,391.33 por concepto de Retención de Impuesto Sobre la Renta por concepto de pagos de Salarios, debido a que se refieren a prestación de servicios y dichos comprobantes no son susceptibles de cancelación ya que los servicios que amparan ya fueron prestados por las personas físicas receptoras de los comprobantes en cuestión, es decir ya se llevó a cabo la prestación de servicios y por ello en su momento se expidieron los citados Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) y se retuvo el Impuesto Sobre la Renta por concepto de nómina referente a Salarios, además, en su caso la contribuyente revisada fue omisa en aportar la aceptación de la cancelación de cada uno de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) por nómina realizada por las personas a favor de quien se expidieron, contraviniendo lo establecido en los párrafos cuarto y quinto del Artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación vigente en 2023, en relación con lo señalado en la regla 2.7.1.35 párrafos primero fracción II, y segundo de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022 y su anexo 19 publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2021 y la pregunta 47 del apéndice 7 Preguntas y respuestas sobre el Anexo 20 versión 3.3. del Anexo 20 Guía de llenado de los comprobantes fiscales digitales por internet versión 3.3, publicada en el Portal del Servicio de Administración Tributaria el 28 de febrero de 2017, los cuales citan lo siguiente:

...

Ahora bien, respecto a las cancelaciones correspondientes al periodo comprendido del 01 de mayo de 2022 al 31 de mayo de 2022 por importe de \$5,485,556.99 se informa que los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) que los ampara no están considerados por esta autoridad dentro del análisis pormenorizado señalado en las hojas de la número 501 a la número 863 del presente oficio razón por lo cual esta autoridad considera la totalidad de los comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI) por nómina referente a salarios correspondientes al periodo comprendido del 01 de mayo de 2022 al 31 de mayo de 2022 los cuales suman el importe de \$30,371,799.61 por concepto de retención de Impuesto Sobre la Renta por concepto de pagos de Salarios.

...

Ahora bien, de la comparación entre la suma total de los montos por conceptos de retenciones efectuadas que manifestó la contribuyente \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\* \*\* \*\*\* en los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI), correspondiente a pagos por concepto de nómina referente a Salarios, expedidos dentro de los periodos comprendidos del 01 de enero

de 2022 al 31 de enero de 2022, 01 de marzo de 2022 al 30 de abril de 2022 y del 01 de mayo de 2022 al 31 de mayo de 2022, y los montos manifestados en las últimas declaraciones de pagos provisionales presentadas por la contribuyente \*\*\*\*\* sobre el entero de retenciones del Impuesto Sobre la Renta por Salarios correspondientes a los periodos comprendidos del 01 de enero de 2022 al 31 de enero de 2022, 01 de marzo de 2022 al 30 de abril de 2022 y del 01 de mayo de 2022 al 31 de mayo de 2022, en el renglón correspondiente al monto de las retenciones del Impuesto Sobre la Renta a cargo por concepto de Salarios, esta Autoridad fiscal advierte la omisión de enterar Retenciones del Impuesto Sobre la Renta del periodo comprendido del 01 de abril de 2022 al 30 de abril de 2022 efectuadas por pagos por concepto de nómina referente a Salarios en cantidad total de \$394,816.33 cuyo detalle es el siguiente:

...

Asimismo, se observa que la contribuyente \*\*\*\*\* , efectuó enteros del Impuesto Sobre la Renta Retenido por Salarios correspondientes a los periodos comprendidos del 01 de enero de 2022 al 31 de enero de 2022, 01 de marzo de 2022 al 30 de abril de 2022 y del 01 de mayo de 2022 al 31 de mayo de 2022, una vez iniciadas las facultades de comprobación por parte de esta autoridad, es decir, en el transcurso de la revisión por importe total de \$4,818,544.00, el cual se determinó de disminuir a los montos enterados de Impuesto Sobre la Renta retenido por Salarios manifestados en las últimas declaraciones provisionales de entero de retenciones en cantidad de \$65,013,975.00 los montos enterados de Impuesto Sobre la Renta retenido por Salarios manifestados en las declaraciones provisionales de entero de retenciones presentadas antes del inicio de facultades de comprobación realizadas por esta autoridad, en cantidad de \$60,195,431.00 cuyo detalle es el siguiente:

...

Derivado de lo anterior se detectó que la contribuyente \*\*\*\*\* , entero una vez iniciadas las facultades de comprobación por parte de esta autoridad, es decir, en el transcurso de la revisión retenciones del Impuesto Sobre la Renta, de los periodos comprendidos del 01 de enero de 2022 al 31 de enero de 2022, 01 de marzo de 2022 al 30 de abril de 2022 y del 01 de mayo de 2022 al 31 de mayo de 2022, efectuadas por pagos de Salarios en cantidad de \$4,818,544.00, detectando, además, la omisión de la contribuyente \*\*\*\*\* , de enterar las diferencias del Impuesto Sobre la Renta, del período comprendido del 01 de abril de 2022 al 30 de abril de 2022, efectuadas por pagos de Salarios en cantidad de \$394,816.33, ahora bien, de la valoración efectuada a los argumentos manifestados por la contribuyente revisada; mediante escrito de fecha 11 de enero de 2024 firmado por la C. \*\*\*\*\* , en su carácter de Representante Legal de la contribuyente revisada \*\*\*\*\* , recepcionado en la oficialía de partes de esta Administración en fecha 11 de enero de 2024, con número de registro de entrada 182; dentro del plazo señalado en el artículo 48 primero párrafo fracción VI, del Código Fiscal de la Federación pero su contenido no desvirtúa la irregularidad consignada en el oficio de observaciones número 500-41-00-06-01-2023-7509 consistente en la omisión de enterar Retenciones del Impuesto Sobre la Renta retenido por concepto de pagos de Salarios, del periodo comprendido del 01 de abril de 2022 al 30 de abril de 2022, en cantidad de \$394,816.33...

...”

Así, del análisis que se realice al oficio recurrido administrativamente podrá apreciarse que la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Nuevo León “1”, practicó a cargo de la parte actora una

revisión de gabinete, al amparo de la orden contenida en el oficio número 500-41-00-03-01-2023-42, de fecha 06 de enero de 2023, con el objeto de verificar el cumplimiento de las obligaciones a que se encontraba afecta, en su carácter de retenedor del impuesto sobre la renta por salarios, por los períodos comprendidos del 01 de enero de 2022 al 31 de enero de 2022, 01 de marzo de 2022 al 30 de abril de 2022 y del 01 de mayo de 2022 al 31 de mayo de 2022.

Ahora bien, con motivo del procedimiento de fiscalización practicado, la autoridad fiscalizadora advirtió esencialmente, la existencia de dos irregularidades que dieron lugar a la determinación del crédito fiscal combatido, a saber: **a)** Que se conoció que la contribuyente revisada canceló algunos de los comprobantes fiscales digitales por internet correspondientes al período comprendido del **01 de abril de 2022 al 30 de abril de 2022**, por un importe total de \$898,247.01, los cuales fueron cancelados una vez iniciadas las facultades de comprobación (en fechas 16 de febrero de 2023 y 13 de marzo de 2023), cancelación ésta que a consideración de la fiscalizadora resultaba improcedente, lo que conllevó a la consideración de que existieron omisiones en el entero de retenciones del impuesto sobre la renta por concepto de salarios, por la cantidad de \$394,816.33, además de sus correspondientes multas y recargos; **b)** Que igual manera, se conoció que la contribuyente revisada efectuó enteros de las retenciones del impuesto sobre la renta por concepto de salarios, correspondientes a los períodos **01 de enero de 2022 al 31 de enero de 2022, del 01 de marzo de 2022 al 31 de marzo de 2022 y del 01 de mayo de 2022 al 31 de mayo de 2022**, una vez iniciadas las facultades de comprobación, por la cantidad total de \$4,818,544.00, por lo que si bien, durante el transcurso de la revisión la hoy actora se autocorrigió respecto a tales omisiones, lo cierto es que de cualquier manera se hacía acreedora a la imposición de las multas correspondientes, por no efectuar dichos enteros en forma espontánea.

Cabe señalar al respecto, que en relación con la irregularidad referida en el inciso **a)** del párrafo anterior, la autoridad fiscal hace constar que a través de escrito presentado en fecha 11 de enero de 2024 (tendente a desvirtuar los hechos dados a conocer en el oficio de observaciones), la parte actora realizó manifestaciones a efecto de justificar y sustentar legalmente la cancelación de diversos comprobantes fiscales digitales por internet correspondientes al mes de abril de 2022, aduciendo que ello se debió a una duplicidad en el timbrado, cumpliéndose con lo exigido por las reglas 2.7.1.35 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022 y 2.7.5.6 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023, sin embargo, la autoridad estimó que las manifestaciones vertidas por la contribuyente revisada resultaban insuficientes para desvirtuar la omisión de enterar las retenciones por concepto de pago de salarios, respecto al mes indicado; y, por otra parte, respecto a la irregularidad referida en el inciso **b)** del párrafo anterior, se hizo constar que la parte actora no realizó manifestación alguna, pues reconoció que efectuó el entero de omisiones a su cargo, por concepto retenciones del impuesto sobre la renta por salarios, por los meses de enero, marzo y mayo de 2022, una vez que ya habían sido iniciadas las facultades de comprobación a su cargo.

Una vez establecido lo anterior, es de señalarse que en el presente Considerando únicamente se abordará lo atinente a la irregularidad referida en el inciso **a)**, de los párrafos que precedente, esto es, a la determinación de la autoridad fiscal, en el sentido de que existe una omisión en el entero de las retenciones del impuesto sobre la renta por concepto de salarios, correspondiente al mes de abril de 2022 por la cantidad de \$394,816.33, como consecuencia de estimar improcedentes las cancelaciones de diversos comprobantes fiscales digitales por internet correspondientes a dicho mes, que efectuó la hoy accionante; lo anterior, pues los argumentos que hace valer la parte actora, en los agravios sujetos a análisis, se refieren de manera exclusiva, a tal cuestión.

Ahora, en relación a los argumentos que expone la parte actora, respecto a que a su consideración la resolución recurrida administrativamente carece de la debida motivación, por no haberse precisado cuáles fueron los comprobantes fiscales digitales por internet cancelados en el mes de abril de

2022, es de reiterarse que este Órgano Jurisdiccional estima que dichas manifestaciones resultan **infundadas**.

En efecto, se estima pertinente puntualizar que para cumplir debidamente con el requisito de fundamentación y motivación establecido en el artículo 16 Constitucional y 38 fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, es necesario que la autoridad señale con precisión los preceptos legales exactamente aplicables al caso, especificando las normas que le confieren las facultades para su emisión, a fin de que el gobernado conozca las disposiciones legales en que las autoridades basan su actuación; asimismo, debe razonar debidamente las causas que lo llevan a tal conclusión, expresando los motivos determinantes, estableciendo comparativamente: **a)** Lo que ordena el precepto legal; **b)** La situación concreta en que se encuentra el gobernado; y, **c)** La conclusión, es decir, su resolución en cuanto al caso concreto que se le plantea, armonizando los preceptos aludidos y la situación específica, permitiendo de esta manera que los gobernados conozcan las causas y valoren si la actuación de la autoridad se encuentra ajustada a derecho y de considerar que le afecta su esfera jurídica, impugnarla por los medios legales establecidos.

Resulta aplicable la Jurisprudencia 260, dictada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Apéndice de 1995, Séptima Época, Tomo VI, parte SCJN, página 175, cuyo rubro y contenido son el siguiente:

**"FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.** 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."

De igual forma, resulta aplicable la Jurisprudencia VI.2o.J/248 aprobada por el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, número 64, abril 1993, página 43, que se transcribe a continuación:

**"FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.** De acuerdo con el artículo 16 constitucional, todo acto de autoridad debe estar 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 configure la hipótesis normativa. Esto es, que cuando el precepto en comento previene que nadie puede ser molestado en su persona, propiedades o derechos sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a todas las autoridades que apeguen sus actos a la ley, expresando de que ley se trata y los preceptos de ella que sirvan de apoyo al mandamiento relativo. En materia administrativa, específicamente, para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado, es necesario que en él se citen: a).- Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables, y b).- Los cuerpos legales, y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado."

Conforme a lo expuesto, la garantía de legalidad relativa a la fundamentación y motivación tiene como propósito primordial que el justiciable conozca el "para qué" de la conducta de la autoridad, lo que se traduce en darle a conocer con detalle y de manera completa, la esencia de todas las circunstancias y condiciones que determinaron el acto de autoridad, de manera que sea evidente y muy claro para el afectado poder cuestionar y controvertir el mérito de la decisión, permitiéndole una real y auténtica defensa.

En esos términos, es suficiente la expresión de lo estrictamente necesario para explicar, justificar y posibilitar la defensa, así como para comunicar la decisión a efecto de que se considere debidamente fundado y motivado, exponiendo los hechos relevantes para decidir, citando la norma habilitante y un argumento mínimo pero suficiente para acreditar el razonamiento del que se deduzca la relación de pertenencia lógica de los hechos con respecto al derecho invocado, conforme al cual debe quedar sometido el acto de autoridad.

ACTOR (A): \*\*\*\*\*  
\*\* \*\*\*\*\*

El anterior criterio se recoge en la Jurisprudencia I.4o.A. J/43, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIII, mayo 2006, página 1531, cuyo contenido es:

**"FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. EL ASPECTO FORMAL DE LA GARANTÍA Y SU FINALIDAD SE TRADUCEN EN EXPLICAR, JUSTIFICAR, POSIBILITAR LA DEFENSA Y COMUNICAR LA DECISIÓN.** El contenido formal de la garantía de legalidad prevista en el artículo 16 constitucional relativa a la fundamentación y motivación tiene como propósito primordial y ratio que el justiciable conozca el "para qué" de la conducta de la autoridad, lo que se traduce en darle a conocer en detalle y de manera completa la esencia de todas las circunstancias y condiciones que determinaron el acto de voluntad, de manera que sea evidente y muy claro para el afectado poder cuestionar y controvertir el mérito de la decisión, permitiéndole una real y auténtica defensa. Por tanto, no basta que el acto de autoridad apenas observe una motivación por forma pero de una manera incongruente, insuficiente o imprecisa, que impida la finalidad del conocimiento, comprobación y defensa pertinente, ni es válido exigirle una amplitud o abundancia superflua, pues es suficiente la expresión de lo estrictamente necesario para explicar, justificar y posibilitar la defensa, así como para comunicar la decisión a efecto de que se considere debidamente fundado y motivado, exponiendo los hechos relevantes para decidir, citando la norma habilitante y un argumento mínimo pero suficiente para acreditar el razonamiento del que se deduzca la relación de pertenencia lógica de los hechos al derecho invocado, que es la subsunción."

Ahora, por otro lado, resulta relevante destacar que el mismo Poder Judicial de la Federación, se ha pronunciado en la siguiente Jurisprudencia I.3o.C. J/4721, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVII, febrero de 2008, página 1964, cuyo contenido es el siguiente:

**"FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. LA DIFERENCIA ENTRE LA FALTA Y LA INDEBIDA SATISFACCIÓN DE AMBOS REQUISITOS CONSTITUCIONALES TRASCIENDE AL ORDEN EN QUE DEBEN ESTUDIARSE LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN Y A LOS EFECTOS DEL FALLO PROTECTOR.** La falta de fundamentación y motivación es una violación formal diversa a la indebida o incorrecta fundamentación y motivación, que es una violación material o de fondo, siendo distintos los efectos que genera la existencia de una u otra, por lo que el estudio de aquella omisión debe hacerse de manera previa. En efecto, el artículo 16 constitucional establece, en su primer párrafo, el imperativo para las autoridades de fundar y motivar sus actos que incidan en la esfera de los gobernados, pero la contravención al mandato constitucional que exige la expresión de ambas en los actos de autoridad puede revestir dos formas distintas, a saber: la derivada de su falta, y la correspondiente a su

incorrección. Se produce la falta de fundamentación y motivación, cuando se omite expresar el dispositivo legal aplicable al asunto y las razones que se hayan considerado para estimar que el caso puede subsumirse en la hipótesis prevista en esa norma jurídica. En cambio, hay una indebida fundamentación cuando en el acto de autoridad sí se invoca el precepto legal, sin embargo, resulta inaplicable al asunto por las características específicas de éste que impiden su adecuación o encuadre en la hipótesis normativa; y una incorrecta motivación, en el supuesto en que sí se indican las razones que tiene en consideración la autoridad para emitir el acto, pero aquéllas están en disonancia con el contenido de la norma legal que se aplica en el caso. De manera que la falta de fundamentación y motivación significa la carencia o ausencia de tales requisitos, mientras que la indebida o incorrecta fundamentación y motivación entraña la presencia de ambos requisitos constitucionales, pero con un desajuste entre la aplicación de normas y los razonamientos formulados por la autoridad con el caso concreto. La diferencia apuntada permite advertir que en el primer supuesto se trata de una violación formal dado que el acto de autoridad carece de elementos ínsitos, connaturales, al mismo por virtud de un imperativo constitucional, por lo que, advertida su ausencia mediante la simple lectura del acto reclamado, procederá conceder el amparo solicitado; y en el segundo caso consiste en una violación material o de fondo porque se ha cumplido con la forma mediante la expresión de fundamentos y motivos, pero unos y otros son incorrectos, lo cual, por regla general, también dará lugar a un fallo protector, sin embargo, será menester un previo análisis del contenido del asunto para llegar a concluir la mencionada incorrección. Por virtud de esa nota distintiva, los efectos de la concesión del amparo, tratándose de una resolución jurisdiccional, son igualmente diversos en uno y otro caso, pues aunque existe un elemento común, o sea, que la autoridad deje insubsistente el acto inconstitucional, en el primer supuesto será para que subsane la irregularidad expresando la fundamentación y motivación antes ausente, y en el segundo para que aporte fundamentos y motivos diferentes a los que formuló previamente. La apuntada diferencia trasciende, igualmente, al orden en que se deberán estudiar los argumentos que hagan valer los quejosos, ya que si en un caso se advierte la carencia de los requisitos constitucionales de que se trata, es decir, una violación formal, se concederá el amparo para los efectos indicados, con exclusión del análisis de los motivos de disenso que, concurriendo con los atinentes al defecto, versen sobre la incorrección de ambos elementos inherentes al acto de autoridad; empero, si han sido satisfechos aquéllos, será factible el estudio de la indebida fundamentación y motivación, esto es, de la violación material o de fondo.”

Asimismo, es importante tener en consideración la Jurisprudencia I.6o.C. J/5222, emitida por el Primer Colegiado en Materia del Primer Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, enero de 2007, página 2127, cuyo contenido es:

**“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. SU DISTINCIÓN ENTRE SU FALTA Y CUANDO ES INDEBIDA.** Debe distinguirse entre la falta y la indebida fundamentación y motivación; toda vez que por lo primero se entiende la ausencia total de la cita de la norma en que se apoya una resolución y de las circunstancias especiales o razones particulares que se tuvieron en cuenta para su emisión; mientras que la diversa hipótesis se actualiza cuando en la sentencia o acto se citan preceptos legales, pero no son aplicables al caso concreto y se exponen las razones que la autoridad tuvo para dictar la resolución, pero no corresponden al caso específico, objeto de decisión, o bien, cuando no existe adecuación entre los motivos invocados en el acto de autoridad y las normas aplicables a éste.”

ACTOR (A): \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\*

De lo anterior se desprende que la falta de fundamentación y motivación, es una violación formal diversa a la indebida o incorrecta fundamentación y motivación, que es una violación material o de fondo, siendo distintos los efectos que genera la existencia de una u otra, por lo que el estudio de aquella omisión debe hacerse de manera previa.

Que se produce la falta de fundamentación y motivación, cuando se omite expresar el dispositivo legal aplicable al asunto y las razones que se hayan considerado para estimar que el caso puede subsumirse en la hipótesis prevista en esa norma jurídica; mientras la indebida fundamentación se configura cuando en el acto de autoridad sí se invoca el precepto legal, sin embargo, resulta inaplicable al asunto por las características específicas de éste que impiden su adecuación o encuadre en la hipótesis normativa; y la incorrecta motivación, se actualiza en el supuesto en el que sí se indican las razones que tiene en consideración la autoridad para emitir el acto, pero aquéllas están en disonancia con el contenido de la norma legal que se aplica en el caso.

Así, la falta de fundamentación y motivación significa la carencia o ausencia de tales requisitos, mientras que la indebida o incorrecta fundamentación y motivación entraña la presencia de ambos requisitos de legalidad por mandato constitucional, pero con un desajuste entre la aplicación de normas y los razonamientos formulados por la autoridad con el caso concreto.

La diferencia apuntada, permite advertir que en el primer supuesto, se trata de una violación formal dado que el acto de autoridad carece de elementos inherentes, connaturales al mismo, por virtud de un imperativo constitucional, por lo que, advertida su ausencia mediante la simple lectura del acto reclamado, procederá su nulidad por ilegal; y en el segundo caso, consiste en una violación material o de fondo porque se ha cumplido con la forma mediante la expresión de fundamentos y motivos, pero unos y otros son

incorrectos, lo cual, por regla general, también dará lugar a un fallo de nulidad, sin embargo, será menester un previo análisis del contenido del asunto para llegar a concluir la mencionada incorrección.

En ese sentido, resulta aplicable la Tesis I.4o.A.71 K, emitida por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, septiembre de 2006, página 1498, que a la letra señala:

**“MOTIVACIÓN. FORMAS EN QUE PUEDE PRESENTARSE LA VIOLACIÓN A ESA GARANTÍA EN FUNCIÓN DE LAS POSIBILIDADES DE DEFENSA DEL AFECTADO.** La motivación, entendida desde su finalidad, es la expresión del argumento que revela y explica al justiciable la actuación de la autoridad, de modo que, además de justificarla, le permite defenderse en caso de que resulte irregular; por tanto, la violación de esta garantía puede ser: a) Formal, cuando hay omisión total o incongruencia del argumento explicativo, o éste es tan insuficiente que el destinatario no puede conocer lo esencial de las razones que informan el acto, de manera que esté imposibilitado para cuestionarlo y defenderse adecuadamente; y, b) Material, cuando la explicación o razones dadas son insuficientes o indebidas, pero dan noticia de las razones, de modo que se pueda cuestionar el mérito de lo decidido. Por tanto, las posibilidades de defensa deben analizarse en función de las irregularidades o ilegalidades inherentes a la citada garantía, es decir, si derivan de: 1) omisión de la motivación, o de que ésta sea incongruente, lo cual se configura cuando no se expresa argumento que permita reconocer la aplicación del sistema jurídico o de criterios racionales; 2) motivación insuficiente, que se traduce en la falta de razones que impiden conocer los criterios fundamentales de la decisión, es decir, cuando se expresan ciertos argumentos pro forma, que pueden tener ciertos grados de intensidad o variantes y determinar, bien una violación formal tal que impida defenderse o, en cambio, una irregularidad en el aspecto material que, si bien, permite al afectado defenderse o impugnar tales razonamientos, resultan exiguos para tener conocimiento pleno de los elementos considerados por la autoridad en la decisión administrativa; y 3) indebida motivación, que acontece cuando las razones de la decisión administrativa no tienen relación con la apreciación o valoración de los hechos que tuvo en cuenta la autoridad, o el precepto en el que se subsumen es inadecuado, no aplicable o se interpreta incorrectamente.”

En esos términos, debemos concluir que se cumple con el requisito formal de fundamentación y motivación, en la medida que se den a conocer al particular, las circunstancias y condiciones que determinaron la decisión de la autoridad, pues de esta forma el gobernado podrá cuestionar y controvertir dicha decisión; de tal manera que, sólo la omisión total de fundamentación o que la expresada sea tan imprecisa que no diera elementos al particular para defender sus derechos daría lugar a considerar la falta de dicho requisito.

Ahora bien, derivado de lo anterior, este Cuerpo Colegiado estima que **no le asiste la razón a la parte actora**, puesto que la resolución impugnada contenida en el oficio número 500-41-00-06-01-2024-1100, de fecha 23 de febrero de 2024, **cumple con la suficiente fundamentación y motivación** exigida por el artículo 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, al precisarse las razones específicas y concretas en que se sustentó la determinación de la autoridad fiscal para estimar que a su consideración existía una omisión en el entero de las retenciones del impuesto sobre la renta por concepto de salarios, por el mes de abril de 2022, en cantidad de \$394,816.33.

En efecto, lo anterior es así, pues la autoridad demandada precisó que si bien la actora refirió que por el mes de abril de 2022, procedió a la cancelación de diversos comprobantes fiscales digitales por internet, lo cierto es que a consideración de la fiscalizadora, dicha cancelación resultaba improcedente, exponiendo los motivos específicos por los cuales llegó a tal conclusión; además, la autoridad señaló la normatividad que, a su juicio, sustentaba su determinación en el sentido de que dicha cancelación resultaba improcedente.

En ese tenor, se estima que en ningún momento se dejó en estado de indefensión jurídica a la parte actora, pues con base en la motivación contenida en el oficio recurrido, estuvo en todo momento en aptitud de conocer plenamente las razones que llevaron a la autoridad demandada, a concluir que existía una omisión en el entero de las retenciones del impuesto sobre la renta por concepto de salarios, por el mes de abril de 2022, en cantidad de \$394,816.33, exponiéndose los motivos por los cuales a su consideración resultaba improcedente la cancelación de los comprobantes fiscales digitales por internet que se efectuó por dicho período; situación que revela que, por cuanto hace a dicha cuestión, se cumple con lo exigido por el artículo 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.

Sin que sea óbice a lo anterior, lo manifestado por la parte actora, en el sentido de que la indebida o insuficiente motivación deriva del hecho de que la autoridad fiscal omitió señalar con precisión, cuáles fueron los comprobantes fiscales digitales por internet que se cancelaron por el mes de abril de 2022.

En efecto, ello es así, pues si bien es cierto que la autoridad fiscalizadora omitió precisar en la resolución recurrida administrativamente cuáles comprobantes fiscales digitales por internet del mes de abril, fueron los cancelados; también lo es que tal cuestión no es susceptible de afectar las defensas jurídicas de la hoy enjuiciante, ni mucho menos dejarla en estado de inseguridad jurídica, dado que se trata de una acción (la cancelación) que fue llevada a cabo por la propia actora, y que incluso fue comunicado por ésta a la autoridad fiscal.

En ese sentido, no debe perderse de vista que fue la propia actora quien llevo a cabo la cancelación de los diversos comprobantes fiscales digitales por internet correspondientes al mes de abril de 2022, por un importe total de \$898,247.01, por lo que resulta dable afirmar que, en ese tenor, la accionante debió tener pleno conocimiento de cuáles fueron los comprobantes fiscales que, de manera específica, fueron cancelados, al tratarse de una acción propia de la demandante.

De ahí que el hecho de que la autoridad haya omitido realizar la precisión, en el oficio recurrido, de cuáles fueron los comprobantes fiscales digitales por internet que se cancelaron, no sea susceptible de viciar dicho acto de autoridad, dado que tal situación de ninguna manera pudo haber dejado en estado de inseguridad jurídica a la actora, al tratarse dicha cancelación de un acto propio de ésta, y por ende, debió haber tenido pleno conocimiento de cuáles fueron los comprobantes fiscales que ésta misma canceló.

En esa línea de pensamiento, es factible sostener que inclusive resulta irrelevante o intrascendente el hecho de que la autoridad demandada hubiese omitido la precisión de dichos comprobantes fiscales digitales por

internet, pues únicamente hizo referencia a una acción propia de la parte actora, y que incluso fue comunicada por ésta a la fiscalizadora; razón por la cual, no es dable que pretenda desconocer a qué comprobantes fiscales digitales por internet se refería la autoridad demandada, cuando la propia demandante fue quien realizó la cancelación de los mismos, y por ende, se insiste, debe tener pleno conocimiento de tal cuestión (es decir, cuáles fueron los comprobantes fiscales digitales por internet cancelados en el mes de abril de 2022).

Así las cosas, se estima que en **ningún momento se dejó a la parte actora en estado de inseguridad o indefensión jurídica**, dado que ésta debía tener pleno conocimiento acerca de cuáles fueron los comprobantes fiscales digitales por internet del mes de abril de 2022 a que se refería la autoridad, esto es, los cancelados en dicho mes, al tratarse de un acto propio de la demandante.

No obstante lo anterior, se estima que **sí le asiste la razón a la parte actora**, por cuanto se duele de que la determinación de la autoridad fiscalizadora, en el sentido de estimar que dicha cancelación resultaba improcedente, resulta **ilegal** por **carecer de sustento jurídico**.

En efecto, tal como se aprecia de la propia resolución recurrida en la instancia administrativa, dentro del procedimiento fiscalizador, la parte actora manifestó al respecto que *"... las cancelaciones de CFDI realizadas se debieron a una duplicidad en el timbrado. Una vez detectada la duplicidad de los CFDI, se procedió a llevar a cabo la cancelación mediante el sistema de nóminas con el que cuenta mi representada. Sin embargo, al realizar un cotejo contra el sistema de esta H. Autoridad, dichos CFDI permanecían como vigentes. Ante dicha situación, se optó por llevar a cabo la cancelación vía el sistema de Proveedores Autorizados de Certificación (PAC's)... se manifiesta que mi representada no se encuentra en la obligación de enterar una retención por ISPT que se derive de*

*una duplicidad en los CFDI expedidos... Se manifiesta que la cancelación de los CFDI por medio del sistema PAC´s fue previo a la fecha del 28 de febrero de 2023...”*

En este sentido, de lo anterior se advierte que la accionante sostuvo dentro del procedimiento de fiscalización que no existían diferencias en el entero de retenciones del impuesto sobre la renta por salarios por el mes de abril de 2022, pues advirtió que existió una duplicidad en el timbrado de diversos comprobantes fiscales digitales por internet, y ante tal situación, se procedió a llevar a cabo la cancelación de aquéllos que los duplicados; acción ésta que se realizó antes del día 28 de febrero de 2023.

Además, a fin de sustentar dicho proceder, la parte actora invocó las Reglas 2.7.1.35, de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, así como 2.7.5.6, de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023, las cuales se transcriben a continuación, en su parte conducente:

**2.7.1.35.** Para los efectos de los artículos 29-A, cuarto, quinto y sexto párrafos del CFF y Sexto, fracción I de las Disposiciones Transitorias del CFF, previsto en el "Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos", publicado en el DOF el 30 de noviembre de 2016, los contribuyentes podrán cancelar un CFDI sin que se requiera la aceptación del receptor en los siguientes supuestos:

...

**II.** Por concepto de nómina, únicamente en el ejercicio en que se expidan.

...

Cuando se cancele un CFDI aplicando la facilidad prevista en esta regla, pero la operación subsista, se emitirá un nuevo CFDI que estará relacionado con el cancelado de acuerdo con la guía de llenado de los CFDI que señala el Anexo 20.

**2.7.5.6.** Para los efectos de los artículos 29, segundo párrafo, fracción V y último párrafo del CFF; 27, fracciones V, segundo párrafo y XVIII, primer párrafo, 98, fracción II y 99, fracción III de la Ley del ISR, así como 39 del Reglamento del CFF, los contribuyentes que durante el ejercicio fiscal 2022 hayan emitido CFDI de nómina que contengan errores u omisiones en su llenado o en su versión podrán, por única ocasión, corregir estos, siempre y cuando el nuevo comprobante que se elabore se emita a más tardar el 28 de febrero de 2023 y se cancelen los comprobantes que sustituyen.

El CFDI de nómina que se emita en atención a esta facilidad se considerará emitido en el ejercicio fiscal 2022 siempre y cuando refleje como fecha de pago el día correspondiente a 2022 en que se realizó el pago asociado al comprobante.

La aplicación del beneficio contenido en la presente regla no libera a los contribuyentes de realizar el pago de la diferencia no cubierta con la actualización y recargos que, en su caso, procedan.

En la primera de las reglas administrativas transcritas, se prevé una facilidad concedida en favor de los contribuyentes, consistente en la posibilidad de **cancelar** un comprobante fiscal digital por internet **sin que se requiera de la aceptación del receptor**, en tratándose *-entre otros supuestos-* de aquéllos que sean expedidos por concepto de nómina. Asimismo, se prevé que cuando se cancele un CFDI aplicando dicha facilidad, pero la operación subsista, se deberá emitir uno nuevo que estará relacionado con el cancelado.

Por su parte, en la segunda de las reglas administrativas referidas, se prevé entre otras cosas, que los contribuyentes que durante el ejercicio fiscal de 2022, hayan emitido CFDI de nómina que contengan algún error, podrán efectuar la corrección respectiva, siempre que se efectúe la cancelación correspondiente, y ello sea realizado a más tardar el 28 de febrero de 2023.

Aunado a lo anterior, no se pierde de vista que, tal como lo expuso la parte actora, de cualquier manera, en la diversa regla 2.7.1.47, de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023, se prevé que *"Para los efectos del artículo 29-A, cuarto párrafo del CFF, la cancelación de los CFDI se podrá efectuar a más tardar en el mes en el cual se deba presentar la declaración anual del ISR correspondiente al ejercicio fiscal en el cual se expidió el citado comprobante."*

En tal virtud, es que con base en las facilidades otorgadas a través de las reglas administrativas referidas, la parte actora procedió a la cancelación de diversos comprobantes fiscales digitales por internet por concepto de nómina, expedidos en el mes de abril de 2022, por un importe total de \$898,247.01, al haber advertido de la revisión a su contabilidad, que varios CFDI se había duplicado, de manera que se procedió a la cancelación de los du.plicados.

Al respecto, cabe señalar que la parte actora adujo que la **cancelación** de dichos comprobantes fiscales digitales por internet fue llevada a cabo **dentro del plazo concedido para tal efecto**, por las reglas administrativas; **cuestión ésta que fue validada y reconocida por la autoridad fiscal**, quien en la resolución recurrida sostuvo expresamente que *"... se precisa que esta autoridad no objetó ni observó las fechas en que fueron cancelados los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) por parte de la contribuyente revisada."*, de manera que no es dable que esta Juzgadora emita algún pronunciamiento sobre dicho requisito, al no formar parte de la litis, por no haber sido controvertido por la autoridad fiscal.

Sin embargo, no obstante que la autoridad fiscal reconoció tácitamente que la cancelación de dichos comprobantes fiscales digitales por internet había sido realizada en tiempo oportuno, lo cierto es que de cualquier manera determinó que dicha cancelación resultaba **improcedente**, en atención a los siguientes motivos puntuales: **1).-** Porque los CFDI cancelados se refieren a prestación de servicios, y dichos comprobantes no son susceptibles de cancelación, ya que los servicios que amparan ya fueron prestados por las personas físicas receptoras, es decir, ya se llevó a cabo la prestación de servicios; **2).-** Porque la actora fue omisa en señalar y/o proporcionar los nuevos comprobantes fiscales digitales por internet de nómina ya corregidos, que en su caso hayan sido emitidos en sustitución de los comprobantes cancelados; **3).-** Porque no se aportó la aceptación de la cancelación de cada uno de los comprobantes fiscales digitales por internet por nómina realizada por la persona a favor de quien se expidieron.

En ese sentido, debe de analizarse la legalidad de la determinación de la autoridad, en el sentido de estimar improcedente la cancelación de los comprobantes fiscales digitales por internet en trato, con base en los motivos específicos en que ésta pretendió sustentar dicha declaratoria de improcedencia, pues éstas fueron las únicas consideraciones que tuvo la autoridad para tal efecto.

Ahora bien, precisadas las razones en que la autoridad fiscal pretende justificar su determinación de estimar improcedente la cancelación de comprobantes fiscales digitales por internet correspondientes al mes de abril de 2022, es de señalarse que a consideración de este Cuerpo Colegiado, las mismas resultan **infundadas** al carecer de sustento jurídico.

En efecto, respecto al **primero** de los motivos expuestos por la autoridad demandada (*atinente a que los CFDI cancelados se refieren a prestación de servicios, y dichos comprobantes no son susceptibles de cancelación, ya que los servicios que amparan ya fueron prestados por las personas físicas receptoras, es decir, ya se llevó a cabo la prestación de servicios*), es de señalarse que no le asiste la razón a la fiscalizadora, pues al efecto no debe desligarse la cancelación de los comprobantes fiscales digitales por internet, con la causa que le dio origen. Se sostiene lo anterior, pues no debe perderse de vista que, tal como lo sostuvo la parte actora desde el procedimiento de fiscalización, el motivo que originó la cancelación de diversos de los comprobantes fiscales digitales por internet correspondientes al mes de abril de 2022, lo fue la existencia una **duplicación** en su emisión (*cuestión ésta que, cabe señalar, no fue objetada por la autoridad fiscal, y por ende, debe tenerse por cierta*), situación que derivó en que se procediera a la cancelación de los CFDI duplicados.

En ese tenor, no es certera la objeción que efectúa la autoridad fiscal, pues aún y cuando los comprobantes fiscales digitales por internet en cuestión, por concepto de salarios, amparen la prestación de un servicio personal subordinado, lo cierto es que sí son susceptibles de ser cancelados, tan es así que las propias reglas administrativas a que se han hecho referencia prevén tal posibilidad.

Y si bien es cierto que los servicios que amparan los comprobantes fiscales digitales por internet cancelados ya fueron prestados por las personas

físicas receptoras, también lo es que no se debe perder de vista que en el caso concreto, la parte actora únicamente procedió a la cancelación de los CFDI duplicados; de tal forma que los servicios prestados en favor de la actora, de cualquier manera han quedado amparados los CFDI originales que subsistieron (pues se insiste, solamente se procedió a la cancelación de los comprobantes duplicados, no así de los originalmente expedidos).

En ese contexto, se estima que el motivo en análisis, expuesto por la autoridad fiscal, no constituye alguna causa que produzca la improcedencia de la cancelación de CFDI's llevada a cabo por la parte actora, por el mes de abril de 2022, ello en tanto que solamente se procedió a la cancelación de los comprobantes duplicados, de forma tal que los servicios prestados por los receptores continúan amparados a través de los comprobantes fiscales originales (los cuales no fueron objeto de cancelación).

Por otra parte, respecto al **segundo** de los motivos expuestos por la autoridad demandada (*atinente a que la actora fue omisa en señalar y/o proporcionar los nuevos comprobantes fiscales digitales por internet de nómina ya corregidos, que en su caso hayan sido emitidos en sustitución de los comprobantes cancelados*), es de señalarse que tampoco le asiste la razón a la fiscalizadora, pues en el caso concreto, al encontrarnos a la cancelación de los comprobantes fiscales digitales por internet duplicados, subsistiendo los originalmente emitidos, no es dable que se exija la expedición de nuevos comprobantes fiscales digitales por internet de nómina.

En efecto, si bien la regla 2.7.5.6, de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023, a que hace referencia la autoridad fiscalizadora -*transcrito líneas arriba*-, hace referencia a que se deberá emitir un nuevo comprobante fiscal digital por internet en sustitución del comprobante cancelado; lo cierto es que tal requisito es únicamente exigible en tratándose de la cancelación de un comprobante con motivo de que éste contenga errores u omisiones en su llenado (supuesto a que específicamente alude la mencionada regla administrativa), caso en el cual, evidentemente dicha cancelación implica que el contribuyente deberá de emitir un nuevo CFDI corregido.

ACTOR (A): \*\*\*\*\*  
\*\* \*\*\*\*\*

Sin embargo, es de reiterarse que ese no es el caso en que se ubica la situación de la parte actora, dado que la cancelación de diversos comprobantes fiscales digitales por internet correspondientes al mes de abril de 2022, no tuvo lugar porque éstos contuvieran algún error u omisión, sino más bien, porque se trataba de CFDI's duplicados.

Por lo tanto, y si en la especie, tal como ya ha sido señalado, los CFDI's originalmente emitidos continuaron subsistiendo (pues éstos no contenían algún error u omisión), habiéndose cancelado únicamente los comprobantes fiscales duplicados de éstos; entonces, no es dable que se pretenda exigir de la parte actora, la de "*nuevos comprobantes fiscales digitales por internet de nómina ya corregidos*", pues se insiste, no nos encontramos ante tal supuesto.

Ahora bien, respecto al **tercero** de los motivos expuestos por la autoridad demandada (*atinente a que la actora no aportó la aceptación de la cancelación de cada uno de los comprobantes fiscales digitales por internet por nómina realizada por la persona a favor de quien se expidieron*), es de señalarse que tampoco le asiste la razón a la fiscalizadora, pues dicha exigencia carece de sustento jurídico.

Por el contrario, en la propia regla 2.7.1.35, de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, la cual ya ha quedado transcrita, se establece que en tratándose de comprobantes fiscales digitales por internet por concepto de nómina, los contribuyentes podrán efectuar su cancelación sin que se requiera la aceptación del receptor.

En consecuencia, no es dable que se pretenda exigir a la parte actora, la aceptación por parte de los respectivos receptores, de las cancelaciones de los comprobantes fiscales digitales por internet, cuando atendiendo a la

naturaleza de dichos CFDI's, la regla administrativa mencionada concede en favor de la demandante una facilidad administrativa consistente en prescindir justamente de dicha aceptación.

En mérito de los razonamientos que han quedado expuestos, se estima que han quedado plenamente **desvirtuados los motivos en que se sustentó la determinación de considerar improcedente la cancelación de diversos comprobantes fiscales digitales por internet** correspondientes al mes de abril de 2022, situación que deriva como consecuencia de ello, en que resulte **ilegal** la determinación de omisiones en el entero de retenciones del impuesto sobre la renta, por el mes referido; actualizándose la causal de ilegalidad prevista en el artículo 51, fracción IV, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, respecto a la resolución recurrida en la instancia administrativa contenida en el oficio número 500-41-00-06-01-2024-1100.

Cabe señalar que los términos de la declaratoria de nulidad, serán precisados en el Considerando Quinto del presente fallo, una vez que sean analizados los restantes conceptos de impugnación que hace valer la parte actora, mismos que se encuentran encaminados a controvertir las multas determinadas a su cargo, correspondientes a los meses de enero, marzo y mayo de 2022.

**CUARTO.-** En el **tercero y cuarto** conceptos de impugnación del escrito de demanda, mismos que se analizarán de manera conjunta por encontrarse vinculados, se argumenta básicamente que la resolución recurrida en la instancia administrativa contenida en el oficio número 500-41-00-06-01-2024-1100, de fecha 23 de febrero de 2024 es ilegal, pues si bien en el caso concreto, ya iniciadas las facultades de comprobación se corrigió la situación fiscal para el período de enero 2022, marzo 2022 y mayo de 2022, es que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 16, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, lo procedente era concluir la visita por dichos meses, sin la determinación de algún crédito por concepto de multa, y en su caso, únicamente continuarla por el mes de abril de 2022; que ello es así, pues en el caso, la actora corrigió totalmente su situación fiscal por los meses de enero, marzo y mayo de

2022, situación que inclusive fue reconocida por la autoridad fiscal, por lo que conforme al numeral referido debió haberse concluido el procedimiento de fiscalización, al menos por cuanto hace a dichos meses; que contrario a lo sostenido por la autoridad resolutora, el artículo 16, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente no condiciona la conclusión parcial de la revisión y/o no aplicación de la multa, a que se corrija la totalidad de las irregularidades detectadas por la fiscalizadora, es decir, que se corrijan todas las irregularidades detectadas; que en el caso puesto a consideración, si la actora, dentro del plazo de tres meses de iniciada la revisión, corrigió su situación fiscal para los meses de enero, marzo y mayo de 2022, por lo que en este supuesto, es que lo procedente era continuar con las facultades de comprobación pero sin la determinación de algún crédito fiscal por concepto de multa para tales meses, en virtud de la autocorrección.

Continúa argumentando que la autoridad contraviene asimismo lo dispuesto por el artículo 17, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, pues por un lado reconoce la corrección de la situación fiscal de la propia actora, mediante las declaraciones complementarias presentadas el 27 de marzo de 2023, sin embargo, por otro lado, no obstante lo anterior, determinó una multa del 55% de la contribución omitida y un aumento de multa del 50% de la contribución retenida o recaudada; que si bien el 27 de marzo de 2023, la actora corrigió su situación fiscal para los meses de enero de 2022, marzo de 2022 y mayo de 2022, lo procedente era aplicar la multa del 20%, pues se corrigió antes de la notificación del oficio de observaciones; que la actuación de la autoridad resulta contraria a lo dispuesto por el artículo 17, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, pues lo cierto es que si la actora corrigió su situación fiscal para los meses de enero de 2022, marzo de 2022 y mayo de 2022, lo procedente de conformidad con el artículo 17 mencionado, era la aplicación de una multa del 20% de las contribuciones omitidas, y no así, aplicar las multas previstas en los artículos 76 y 77, fracción III, del Código Fiscal de la Federación.

Al respecto, al producir su contestación a la demanda, la autoridad realizó diversas manifestaciones tendentes a sostener la legalidad de las actuaciones controvertidas.

Esta Sala estima que los anteriores conceptos de impugnación resultan **infundados**, en atención a las siguientes consideraciones jurídicas.

En el caso concreto, y tal como ya ha quedado precisado en el Considerando Tercero del presente fallo, de la lectura que se realice a la resolución recurrida en la instancia administrativa contenida en el oficio número 500-41-00-06-01-2024-1100, de fecha 23 de febrero de 2024, misma que obra a fojas 78 a 526 de autos, se tiene que derivado del procedimiento de fiscalización practicado a cargo de la parte actora, en su carácter de retenedor del impuesto sobre la renta por salarios, por los períodos comprendidos del 01 de enero de 2022 al 31 de enero de 2022, 01 de marzo de 2022 al 30 de abril de 2022 y del 01 de mayo de 2022 al 31 de mayo de 2022, la autoridad advirtió la existencia de dos irregularidades que dieron lugar a la determinación del crédito fiscal combatido, a saber: **a)** Que se conoció que la contribuyente revisada canceló algunos de los comprobantes fiscales digitales por internet correspondientes al período comprendido del 01 de abril de 2022 al 30 de abril de 2022, por un importe total de \$898,247.01, los cuales fueron cancelados una vez iniciadas las facultades de comprobación (en fechas 16 de febrero de 2023 y 13 de marzo de 2023), cancelación ésta que a consideración de la fiscalizadora resultaba improcedente, lo que conllevó a la consideración de que existieron omisiones en el entero de retenciones del impuesto sobre la renta por concepto de salarios, por la cantidad de \$394,816.33, además de sus correspondientes multas y recargos; **b)** Que igual manera, se conoció que la contribuyente revisada efectuó enteros de las retenciones del impuesto sobre la renta por concepto de salarios, correspondientes a los períodos **01 de enero de 2022 al 31 de enero de 2022, del 01 de marzo de 2022 al 31 de marzo de 2022 y del 01 de mayo de 2022 al 31 de mayo de 2022, una vez iniciadas las facultades de comprobación, por la cantidad total de \$4,818,544.00, por lo que si bien, durante el transcurso de la revisión la hoy actora se autocorrigió respecto a tales omisiones, lo cierto es que de cualquier manera se hacía acreedora a la**

imposición de las multas correspondientes, por no efectuar dichos enteros en forma espontánea, esto es, a la multa establecida en el artículo 76, del Código Fiscal de la Federación (equivalente al 55% de las contribuciones omitidas), así como a la que se prevé en el numeral 77, fracción III, de dicho ordenamiento legal (consistente en un aumento adicional de un 50% del importe de las contribuciones omitidas, en tanto que la omisión del entero de retenciones constituye una agravante).

Cabe señalar al respecto, que en relación con la irregularidad referida en el inciso **a)** del párrafo anterior, ésta ya ha sido materia de análisis y pronunciamiento en el Considerando Tercero del presente fallo, habiéndose concluido que dicha determinación, por parte de la fiscalizadora, resultaba ilegal, al carecer de sustento jurídico su consideración de declarar improcedente la cancelación de diversos comprobantes fiscales digitales por internet, correspondientes al mes de abril de 2022.

Por otra parte, respecto a la irregularidad referida en el inciso **b)** anteriormente referido, es de reiterarse que la parte actora ha **reconocido** que efectuó el entero de las omisiones a su cargo, por concepto retenciones del impuesto sobre la renta por salarios, por los meses de enero, marzo y mayo de 2022, una vez que ya habían sido iniciadas las facultades de comprobación a su cargo, es decir, en forma extemporánea (y no espontánea); sin embargo, a través de los agravios en análisis en el presente Considerando, se duele de las consecuencias jurídicas que, a su juicio, debió haber aplicado la fiscalizadora con motivo de dicha autocorrección, a saber, la aplicación de una multa reducida del 20% y/o la conclusión anticipada de la revisión practicada a su cargo.

En ese tenor, como punto de partida para el análisis de los argumentos que hace valer la parte actora, debe de tenerse como un hecho reconocido por ambas partes, que respecto a las contribuciones omitidas por

concepto de retenciones del impuesto sobre la renta por salarios, correspondientes a los meses de enero, marzo y mayo de 2022, la parte actora se **autocorrigió**, al haber efectuado el entero de los importes históricos omitidos, junto con la actualización y recargos respectivos, por la cantidad total de \$4,818,544.00, lo cual ocurrió **una vez iniciadas las facultades de comprobación**.

Ahora bien, al respecto la parte actora sostiene, por una parte, que la autoridad demandada contravino lo dispuesto por el artículo 17, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, ya que conforme a dicha disposición únicamente se le debió aplicar una multa del 20% de las contribuciones omitidas. A mayor abundamiento, a continuación se transcribe dicho precepto legal:

**"Artículo 17.-** Los contribuyentes que corrijan su situación fiscal, pagarán una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, según sea el caso.

Si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas.

Así mismo, podrán efectuar el pago en parcialidades de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, siempre que esté garantizado el interés fiscal.

Del anterior precepto se desprende un derecho en favor los contribuyentes que corrijan su situación fiscal, consistente en que **pagarán una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas**, cuando sean pagadas dichas contribuciones junto con los accesorios, después de que se inicien las facultades de comprobación y hasta antes de que se notifique el oficio de observaciones.

En ese tenor, la parte actora sostiene que en el caso concreto, y si se autocorrigió respecto de las retenciones omitidas por los meses de enero, marzo y mayo de 2022, antes de que le hubiera sido notificado el oficio de observaciones, habiendo efectuado el pago de dichas contribuciones omitidas, junto con la actualización y recargos, lo procedente es que a través de la

resolución liquidatoria únicamente se le determinara una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.

Sin embargo, se estima que **no le asiste la razón a la parte actora**, dado que el dispositivo legal en comento, es claro en condicionar la aplicación de la multa equivalente al 20% de la contribución omitida, a que la autocorrección implique no solamente el pago del importe correspondiente a la contribución de que se trate, sino además de **todos sus accesorios**, es decir, tanto la actualización y recargos, **así como de la multa respectiva**.

Lo anterior, en tanto que el último párrafo, del artículo 2, del Código Fiscal de la Federación establece que "*Los recargos, **las sanciones**, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código son **accesorios** de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el Artículo 1o.*"; situación que hace patente, por lo tanto, que dentro de los **accesorios** no sólo se encuentran comprendidos los conceptos de actualizaciones y recargos, **sino asimismo las multas**.

En ese tenor, la debida interpretación de lo dispuesto por el artículo 17, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, implica que al llevar a cabo la autocorrección, el contribuyente debe de efectuar el cálculo y pago, no solamente de las contribuciones omitidas, con su actualización y recargos, sino además de la multa que correspondería (en este caso, la aplicación de una multa reducida equivalente al 20% de las contribuciones omitidas); extremo éste que no fue cumplido en el caso concreto, pues al efectuar su autocorrección, la parte actora omitió calcular y pagar el monto correspondiente a dicha multa.

Sirve de apoyo a lo anterior, el siguiente Precedente sostenido pro el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior de este Tribunal, por cuanto se prevé justamente que las multas tienen el carácter de accesorios de las contribuciones:

IX-P-SS-175

**JUICIO DE RESOLUCIÓN EXCLUSIVA DE FONDO. LOS CONCEPTOS DE IMPUGNACIÓN ADUCIDOS EN CONTRA DE LAS ACTUALIZACIONES Y ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES OMITIDAS, DEBEN TENERSE POR NO FORMULADOS.-** Del análisis a los artículos 58-16, 58-17 y 58-19 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo se desprende que el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo puede promoverse únicamente a petición del actor en contra de resoluciones definitivas derivadas de facultades de comprobación en materia fiscal, y siempre que la cuantía del negocio exceda el equivalente a doscientas veces la Unidad de Medida y Actualización; además que, por la naturaleza de dicho juicio, el actor debe hacer valer conceptos de impugnación que tengan por objeto resolver exclusivamente el fondo de la controversia que plantea; entendiéndose con ello, que sus argumentos deben referirse al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de las obligaciones revisadas. Bajo esas consideraciones, en los casos en que en el juicio de resolución exclusiva de fondo se formulen agravios a través de los cuales el actor plantee la ilegalidad de la **actualización, recargos y multas** derivados del crédito fiscal determinado, los mismos deben tenerse por no formulados y la Sala de conocimiento no debe considerarlos materia de estudio ni de resolución, al ser ajenos a la naturaleza del juicio que se trata.

PRECEDENTE:

VIII-P-SS-650

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 20/17-17-ERF- 01-2/880/18-PL-05-04.- Resuelto por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 23 de junio 2021, por unanimidad de 10 votos a favor.- Magistrada Ponente: Nora Elizabeth Urby Genel.- Secretaria: Lic. Tekua Kutsu Franco Godínez. (Tesis aprobada en sesión de 8 de diciembre de 2021) R.T.F.J.A. Novena Época. Año I. No. 3. Marzo 2022. p. 191

REITERACIÓN QUE SE PUBLICA:

IX-P-SS-175

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 23/21-ERF-01-5/1637/21-PL-02-04.- Resuelto por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 23 de noviembre de 2022, por unanimidad de 11 votos a favor.- Magistrada Ponente: Nora Elizabeth Urby Genel.- Secretario: Lic. Ángel Fernando Paz Hernández. (Tesis aprobada en sesión de 23 de noviembre de 2022) R.T.F.J.A. Novena Época. Año II. No. 13. Enero 2023. p. 380

En ese mismo sentido, se estima igualmente aplicable el siguiente criterio sostenido por la Sala Regional Peninsular de este Tribunal, que a continuación se transcribe:

V-TASR-XVI-2733

**MULTAS. SON PARTE DE LOS ACCESORIOS A QUE REFIERE EL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.-**

ACTOR (A): \*\*\*\*\*  
\*\* \*\*\*\*\*

El porcentaje del 40% contemplado en el numeral 76 del Código Fiscal de la Federación, será procedente cuando el infractor haya omitido el pago de una contribución, y la pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió; entendiéndose que dentro de los accesorios no sólo se encuentran comprendidos los conceptos de actualizaciones y recargos, sino las multas, pues así se desprende de lo preceptuado por el artículo 32, del Código Fiscal de la Federación, que en su penúltimo párrafo señala que "iniciado el ejercicio de facultades de comprobación, únicamente se podrá presentar declaración complementaria, en las formas especiales a que se refieren los artículos 46, 48 y 76 según proceda, debiendo pagarse las multas que establece el citado artículo 76"; por lo que si la contribuyente se autocorrigió pagando las contribuciones omitidas y sus actualizaciones y recargos, para que pudiese serle aplicable el porcentaje del 40% a que alude la fracción I, del numeral 75, debió de haber pagado también las multas que le correspondían, en ese porcentaje. (72)

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1612/06-16-01-3.- Resuelto por la Sala Regional Peninsular del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 01 de febrero de 2007, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Faustino Gerardo Hidalgo Ezquerro.- Secretaria: Lic. Ligia Elena Aguayo Martín.

R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año VII. No. 76. Abril 2007. p. 469

Inclusive, la anterior consideración se robustece con el contenido del propio artículo 76, del Código Fiscal de la Federación, cuyo texto normativo debe de observarse, en adminiculación con el numeral 17, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, a efecto de interpretar debidamente el derecho concedido en el primer párrafo de este último numeral:

**"Artículo 76.-** Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicará una multa del 55% al 75% de las contribuciones omitidas.

Cuando el infractor **pague las contribuciones omitidas junto con sus accesorios** después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 de este Código, según sea el caso, se aplicará la multa establecida en el artículo 17, primer párrafo de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución

que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará la multa establecida en el artículo 17, segundo párrafo de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

..."

Del anterior precepto legal se desprende, en la parte que aquí interesa, que la aplicación de la multa establecida en el primer párrafo, del artículo 17, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (equivalente al 20% de la contribución omitida) únicamente tendrá lugar cuando el infractor **pague** las contribuciones omitidas **junto con sus accesorios** después de que se inicien las facultades de comprobación, y hasta antes de que se notifique el oficio de observaciones; situación que evidentemente implica que para poder aplicarse el beneficio mencionado (relativo a la aplicación de una multa reducida), el contribuyente se encuentra obligado a efectuar el pago, no solamente de las contribuciones omitidas, sino además de todos los accesorios que le correspondan, que en el caso concreto, implicaría el pago (entre otros conceptos) de la multa reducida en cuestión.

Aunado a lo anterior, tampoco debe perderse de vista que el propio artículo 32, del Código Fiscal de la Federación, en su quinto párrafo, establece expresamente que *"Iniciado el ejercicio de facultades de comprobación, únicamente se podrá presentar declaración complementaria en las formas especiales a que se refieren los artículos 46, 48 y 76, según proceda, debiendo pagarse las multas que establece el citado artículo 76."*; lo que pone en evidencia, que al autocorregirse un contribuyente, a través de la presentación de una declaración complementaria, una vez iniciadas las facultades de comprobación por parte de la autoridad, necesariamente debe calcular y pagar las multas que correspondan, en ese mismo acto.

En tal virtud, y derivado de la correlación e interpretación a los diversos preceptos legales a que se ha hecho referencia, debe de concluirse indefectiblemente que para aplicar el beneficio que se prevé en el artículo 17, primer párrafo, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, consistente en la aplicación de una multa reducida (equivalente al 20% de la contribución omitida), el propio contribuyente se encuentra constreñido a efectuar el cálculo y pago de dicha sanción, en el mismo acto a través del cual lleve a cabo su autocorrección.

La anterior consideración se robustece con el contenido de la Jurisprudencia 2ª./J. 232/2007, sostenida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que resulta de observancia obligatoria para este Tribunal, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 217, de la Ley de Amparo, y conforme a la cual, para que los contribuyentes puedan gozar del beneficio de la multa reducida prevista en la legislación fiscal, en la autocorrección que éstos efectúen deben de incluir *-además de la contribución omitida, su actualización y recargos-* el monto de la sanción respectiva, al tener el carácter de accesorio; de no proceder de tal manera, entonces se hará acreedor a la multa que legalmente le corresponde, esto es, sin el beneficio de la reducción:

**Registro digital:** 170693

**Instancia:** Segunda Sala

**Novena Época**

**Materia(s):** Administrativa

**Tesis:** 2a./J. 232/2007

**Fuente:** Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVI, Diciembre de 2007, página 206

**Tipo:** Jurisprudencia

**MULTA REDUCIDA. PARA GOZAR DEL BENEFICIO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AQUÉLLA DEBE PAGARSE JUNTO CON LAS CONTRIBUCIONES OMITIDAS (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL VEINTIOCHO DE JUNIO DE DOS MIL SEIS).**- El citado precepto, en su fracción I, establece el beneficio de una multa reducida por el equivalente al 40% de las contribuciones omitidas si el infractor las paga junto con sus accesorios antes de que se le notifique la resolución que determine un crédito fiscal, mientras que en su fracción II se prevé una sanción en un porcentaje del 50% al 100% de las contribuciones omitidas si el infractor no lo hace de aquella manera. De lo anterior se sigue que para obtener ese beneficio, la corrección de la situación fiscal del contribuyente debe incluir como sanción el 40% de las contribuciones omitidas, porque dicha sanción es accesorio de éstas. De ahí que deba incluirlas al autocorregirse antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pues de lo contrario se hará acreedor a una multa mayor. Esta conclusión se corrobora si se toma en cuenta que conforme a los artículos 2o., 32, 70, 73 y 76 del Código Fiscal de la Federación, las multas son accesorios de las contribuciones y participan de su naturaleza; que iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscal, el contribuyente únicamente podrá presentar declaración complementaria en las formas especiales

respectivas, debiendo pagar las multas a su cargo atendiendo al momento en que paga la contribución omitida; y que cuando las autoridades despliegan sus facultades de comprobación pueden poner al descubierto, durante el desarrollo de la investigación respectiva, diversas infracciones administrativas que hayan originado omisión total o parcial en el pago de contribuciones, por lo que es claro que el beneficio de una multa reducida se aplica cuando existe autocorrección, y sólo puede hablarse de esta figura cuando se corrige totalmente la situación fiscal del sujeto obligado, lo que implica enterar la contribución omitida, sus accesorios y, además, la multa por la existencia de infracciones descubiertas por la autoridad.

Contradicción de tesis 146/2007-SS. Entre las sustentadas por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito y el entonces Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito, hoy Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito. 14 de noviembre de 2007. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Óscar Palomo Carrasco.

Tesis de jurisprudencia 232/2007. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiuno de noviembre de dos mil siete.

De igual manera, resultan aplicables los siguientes criterios sostenidos por la Quinta Sala Auxiliar de este Tribunal:

VII-CASA-V-64

**MULTAS DE FONDO PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 76, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SON PROCEDENTES SI EL CONTRIBUYENTE NO ACREDITA HABER REALIZADO EL PAGO DE LA MULTA EQUIVALENTE AL 20% DE LAS CONTRIBUCIONES OMITIDAS CUANDO AUTOCORRIGIÓ SU SITUACIÓN FISCAL.-** El precepto legal aludido prevé en su primer párrafo una facultad de la autoridad para la aplicación de las multas que correspondan del 55% al 75% de las contribuciones omitidas, cuando la comisión de la infracción que origine la omisión total o parcial en el pago de las contribuciones, excepto las de comercio exterior, sea descubierta por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación. También se establece en el segundo párrafo del numeral en comento que cuando el infractor pague las contribuciones omitidas junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según el caso, se aplicará la multa establecida en el artículo 17, primer párrafo, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. Por su parte el artículo 17 invocado prevé en su primer párrafo un derecho en favor del contribuyente consistente en pagar una multa equivalente a un 20% de las contribuciones omitidas cuando autocorrija su situación fiscal y pague dichas contribuciones junto con sus accesorios. **Por tanto, si el contribuyente acredita únicamente haber pagado el impuesto a cargo, la parte actualizada y recargos, antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria, pero no que pagó la multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas en el mismo momento en que realizó el pago de estas, entonces, no se cumple con la condicionante que prevén los numerales en comento** relativa a que el infractor pague las contribuciones omitidas junto con sus accesorios cuando autocorrija su situación fiscal, **máxime que las multas son consideradas un accesorio de la contribución**, en términos de lo previsto por el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación. En tal sentido, al no actualizarse los supuestos previstos en el segundo párrafo del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación y primer párrafo del diverso 17 invocado, son válidas las multas de fondo impuestas por la

autoridad fiscalizadora equivalentes al 55% de las contribuciones omitidas.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 248/14-QSA-1.- Expediente de Origen Núm. 571/14-10-01-7.- Resuelto por la Quinta Sala Auxiliar del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 24 de junio de 2014, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Juana Griselda Dávila Ojeda.- Secretaria: Lic. Claudia Selene Sagrero Rosas.

R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año V. No. 44. Marzo 2015. p. 1033

VII-CASA-V-63

**MULTA DEL 20% DE LAS CONTRIBUCIONES OMITIDAS. SU PAGO DEBE EFECTUARSE AL MOMENTO DE LA AUTOCORRECCIÓN.-**

La Ley Federal de los Derechos del Contribuyente establece en su artículo 17, primer párrafo, que los contribuyentes que corrijan su situación fiscal pagarán una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando se paguen estas junto con sus accesorios, después de que se inició el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según el caso. Por tanto, **si el pago de la referida multa está ligado al momento en que el contribuyente autocorrija su situación fiscal, ello se traduce en que dicho pago debe hacerse conjuntamente con la autocorrección**, sin que esto se considere una opción para el contribuyente, ya que para obtener la aplicación de tal porcentaje debe efectuar el pago de las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, incluida en estos la multa correspondiente del 20%, pues de no realizarse así, no se colma el supuesto previsto en el dispositivo legal de trato.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 248/14-QSA-1.- Expediente de Origen Núm. 571/14-10-01-7.- Resuelto por la Quinta Sala Auxiliar del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 24 de junio de 2014, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Juana Griselda Dávila Ojeda.- Secretaria: Lic. Claudia Selene Sagrero Rosas.

R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año V. No. 44. Marzo 2015. p. 1032

En este orden de ideas, es de concluirse que **no le asiste la razón a la parte actora**, por cuanto sostiene que no resultaba procedente la aplicación a su cargo, de las multas previstas en los artículos 76, primer párrafo (equivalente al 55% de las contribuciones omitidas) y 77, fracción III, del Código Fiscal de la Federación (impuestas de manera adicional, al actualizarse una agravante, y equivalentes al 50% de las contribuciones omitidas).

Lo anterior es así, pues si bien es cierto que la parte actora procedió efectuar una autocorrección una vez iniciadas las facultades de comprobación,

efectuando el entero de las contribuciones omitidas, por concepto de retenciones del impuesto sobre la renta por salarios por los meses de enero, marzo y mayo de 2022, junto con su actualización y recargos; **también lo es que, para hacerse acreedora al beneficio previsto en el artículo 17, primer párrafo, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, se encontraba obligada a efectuar el cálculo y pago, asimismo, de las multas reducidas** (equivalentes al 20% de la contribución omitida), **en el mismo acto en que se autocorrigió, extremo éste que no fue cumplido en el caso concreto.**

En consecuencia, y al no haber procedido la parte actora, de acuerdo con lo exigido por el artículo 17, primer párrafo, de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, en correlación el numeral 76, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación (esto es, efectuando el pago de las multas reducidas, en conjunto con las contribuciones omitidas y los restantes accesorios), debe de concluirse que **son válidas las multas impuestas por la autoridad fiscalizadora, con fundamento en los artículos 76, primer párrafo y 77, fracción III,** del Código Federal Tributario; ello al no cumplir con los requisitos exigidos para hacerse acreedora a las multas reducidas.

Por otra parte, se estima que **tampoco le asiste la razón a la parte actora**, por cuanto sostiene que la autoridad fiscalizadora contravino lo dispuesto por el artículo 16, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, pues a su consideración, se debió haber concluido anticipadamente el procedimiento de fiscalización, al menos por cuanto hace a los meses de enero, marzo y mayo de 2022, con motivo de su autocorrección.

Al respecto, resulta procedente observar lo dispuesto por el referido numeral 16, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, que se transcribe a continuación:

**Artículo 16.-** Cuando durante el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, los contribuyentes corrijan su situación fiscal y haya transcurrido al menos, un plazo de tres meses contados a partir del inicio del ejercicio de dichas facultades, se dará por concluida la visita domiciliaria o la revisión de que se trate, si a juicio de las autoridades fiscales y conforme a la investigación realizada, se desprende que el contribuyente ha corregido en su totalidad las obligaciones fiscales por las que se ejercieron las facultades de comprobación y por el período objeto de revisión. En el supuesto mencionado, se hará constar la corrección fiscal mediante oficio que se hará

ACTOR (A): \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\*

del conocimiento del contribuyente y la conclusión de la visita domiciliaria o revisión de que se trate.

Cuando los contribuyentes corrijan su situación fiscal con posterioridad a la conclusión del ejercicio de las facultades de comprobación y las autoridades fiscales verifiquen que el contribuyente ha corregido en su totalidad las obligaciones fiscales que se conocieron con motivo del ejercicio de las facultades mencionadas, se deberá comunicar al contribuyente mediante oficio dicha situación, en el plazo de un mes contado a partir de la fecha en que la autoridad fiscal haya recibido la declaración de corrección fiscal.

Cuando los contribuyentes presenten la declaración de corrección fiscal con posterioridad a la conclusión del ejercicio de las facultades de comprobación y hayan transcurrido al menos cinco meses del plazo a que se refiere el artículo 18 de este ordenamiento, sin que las autoridades fiscales hayan emitido la resolución que determine las contribuciones omitidas, dichas autoridades contarán con un plazo de un mes, adicional al previsto en el numeral mencionado, y contado a partir de la fecha en que los contribuyentes presenten la declaración de referencia para llevar a cabo la determinación de contribuciones omitidas que, en su caso, proceda.

No se podrán determinar nuevas omisiones de las contribuciones revisadas durante el periodo objeto del ejercicio de las facultades de comprobación, salvo cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad.

Si con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación se conocen hechos que puedan dar lugar a la determinación de contribuciones mayores a las corregidas por el contribuyente o contribuciones objeto de la revisión por las que no se corrigió el contribuyente, los visitadores o, en su caso, las autoridades fiscales, deberán continuar con la visita domiciliaria o con la revisión prevista en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, hasta su conclusión.

Cuando el contribuyente, en los términos del párrafo anterior, no corrija totalmente su situación fiscal, las autoridades fiscales emitirán la resolución que determine las contribuciones omitidas, de conformidad con el procedimiento establecido en el Código Fiscal de la Federación.

Así, del anterior precepto legal se desprende, en la parte que aquí interesa, que cuando durante el ejercicio de las facultades de comprobación, los contribuyentes **corrijan** su situación fiscal, y haya transcurrido **al menos, un plazo de tres meses** contados a partir del inicio de dichas facultades, se dará por **concluido** el procedimiento de fiscalización, **si a juicio de las autoridad** fiscales se estima que el contribuyente ha corregido en su **totalidad** las obligaciones por las que se ejercieron dichas facultades de comprobación.

Al respecto, la parte actora sostiene que la autoridad fiscalizadora debió haber concluido la revisión de gabinete que se le estaba practicando, respecto a los meses de enero, marzo y mayo de 2022, toda vez que autocorrigió su situación fiscal, respecto a las omisiones de dichos períodos, desde el 27 de marzo de 2023, esto es, antes de que transcurrieran tres meses a partir del inicio de las facultades de comprobación.

Sin embargo, se estima que no le asiste la razón a la accionante, pues lo cierto es que la autoridad fiscalizadora no se encontraba constreñida a concluir anticipadamente la revisión de gabinete que le estaba practicando, en atención a los siguientes motivos puntuales:

En **primer lugar** porque el referido numeral 16, de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, exige que haya transcurrido **al menos** un plazo de tres meses a partir del inicio del ejercicio de las facultades de comprobación; siendo que en el caso concreto, la autocorrección a que hace referencia la parte actora, se llevó a cabo en una fecha previa al transcurso de dicho plazo de tres meses (pues la revisión de gabinete inició en fecha 12 de enero de 2023, siendo que la autocorrección realizada por la actora se llevó a cabo el 27 de marzo de 2023). De ahí, que al no haber transcurrido, al menos un plazo de tres meses desde el inicio de la revisión de gabinete, al momento en que se efectuó la autocorrección en comento, la autoridad fiscalizadora no se encontraba obligada a concluir anticipadamente el procedimiento de fiscalización, estando en aptitud por lo tanto, de continuar ejerciendo sus facultades a fin de verificar *-entre otras cosas-* si la corrección realizada por la actora era suficiente, o no.

En **segundo lugar** porque el propio artículo 16, de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, condiciona la conclusión anticipada de las facultades de comprobación, a que el contribuyente haya corregido **en su totalidad** las obligaciones fiscales por las que se ejercieron las facultades de comprobación; situación que no se dio en el caso concreto.

Lo anterior es así, pues no debe perderse de vista que, tal como ha sido señalado, la autocorrección llevada a cabo por la parte actora únicamente

se realizó por cuanto hace a los meses de enero, marzo y mayo de 2022, no así respecto del mes de abril de 2022. Por lo tanto, y si a consideración de la autoridad fiscalizadora, aún restaba que la hoy actora se autocorrigiera por el mes de abril de 2022, en consecuencia, no era dable que se le exigiera la conclusión anticipada de la revisión de gabinete; pues se insiste, la fiscalizadora estimaba que adicionalmente existían omisiones en el entero de retenciones por el mes de abril de 2022, de ahí que no bastara la autocorrección llevada a cabo por la accionante.

Sin que esta Juzgadora pierda de vista lo argumentado por la parte actora, en el sentido de que en todo caso, debió de haberse concluido el procedimiento de fiscalización respecto a los meses de enero, marzo y mayo de 2022, y continuarse únicamente por el mes de abril de 2022. Sin embargo, dicha pretensión deviene de infundada, pues por una parte, carece de sustento jurídico, en tanto que la legislación aplicable no prevé la posibilidad de concluir el procedimiento de fiscalización de manera parcial, esto es, respecto a algún período y/o concepto, y continuar exclusivamente en relación a otros; y, por otra parte, lo cierto es que, tal como ya ha quedado precisado, la autocorrección llevada a cabo por la parte actora, no puede considerarse como suficiente para estimar cumplida la **totalidad** de las obligaciones fiscales a su cargo, respecto a los meses de enero, marzo y mayo de 2022, en tanto que **omitió efectuar el cálculo y pago de todos los accesorios** que legalmente correspondían, específicamente las multas respectivas. De ahí que, ni siquiera por cuanto hace a los meses de enero, marzo y mayo de 2022, se autocorrigió en forma total y completa la accionante, pues para tal efecto debió de efectuar el cálculo y pago de las multas que legalmente le correspondían (en este caso, las multas reducidas), y al no haberlo hecho así, debe estimarse que no cumplió con el entero de la totalidad de los accesorios a su cargo; de manera que no era exigible la conclusión anticipada del procedimiento de fiscalización que se le estaba practicando (ni siquiera por cuanto hace a los meses referidos).

En **tercer lugar**, tampoco debe perderse de vista que el artículo 16, primer párrafo, de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, establece que la conclusión anticipada de la revisión, se dará únicamente en caso de que las autoridades fiscales estimen que el contribuyente corrigió en su totalidad las obligaciones fiscales a su cargo, es decir, se trata de una **facultad discrecionales**; de ahí que, si en el caso concreto, la autoridad fiscalizadora estimó que la autocorrección llevada a cabo por la parte actora, no era suficiente para tener por corregidas todas las obligaciones fiscales sujetas a la revisión, entonces no tenía la obligación de concluir el procedimiento de fiscalización en comento.

Resulta aplicable el siguiente criterio sostenido por la Segunda Sala Regional de Occidente de este Tribunal:

VII-CASR-20C-11

**AUTOCORRECCIÓN EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 16 DE LA LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE, NO IMPIDE LA EMISIÓN DE UNA RESOLUCIÓN DETERMINANTE.-** El numeral 16 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, establece que si durante el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, los contribuyentes corrigen su situación fiscal y han transcurrido al menos, tres meses contados a partir del inicio del ejercicio de dichas facultades, se dará por concluida la visita domiciliaria o la revisión de que se trate, si a juicio de las autoridades fiscales y conforme a la investigación realizada, se desprende que el contribuyente ha corregido en su totalidad las obligaciones fiscales, lo que evidencia que estas podrán dar por terminada la visita domiciliaria o la revisión de gabinete de que se trate previa valoración de tal autocorrección; de ahí que su simple presentación no les libera de la determinación del crédito fiscal, pues queda al arbitrio de la autoridad determinar si tal corrección se realizó en su totalidad.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2695/13-07-02-7.- Resuelto por la Segunda Sala Regional de Occidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 30 de septiembre de 2013, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Alfredo Ureña Heredia.- Secretaria: Lic. Yazmín Rodríguez Aguilar.

R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año V. No. 43. Febrero 2015. p. 177

En esa línea de pensamiento, es de señalarse que no le asiste la razón a la parte actora, por cuanto pretende que se debió haber concluido anticipadamente la revisión de gabinete que se le estaba practicando; pues aún y cuando llevó a cabo una autocorrección por los meses de enero, marzo y mayo de 2022, ésta no fue suficiente para que la autoridad fiscal estimara que se habían corregido **en su totalidad** las obligaciones fiscales sujetas a revisión (en

tanto que la actora omitió efectuar el cálculo y pago de las multas que legalmente le correspondían, aunado a que de manera adicional, la autoridad se encontraba revisando asimismo el mes de abril de 2022).

En consecuencia, es de concluirse que devienen de infundados los conceptos de impugnación analizados en el presente Considerando, y por tanto, **no se desvirtúan las multas** impuestas a cargo de la parte actora, por los meses de **enero, marzo y mayo de 2022.**

**QUINTO.-** En mérito de los razonamientos que han quedado expuestos en los Considerandos Tercero y Cuarto del presente fallo, debe de estimarse que la parte actora acreditó **parcialmente** su pretensión, al haber **demeritado los motivos con base en los cuales la autoridad fiscalizadora determinó diferencias a su cargo, por supuestas omisiones en el entero de retenciones del impuesto sobre la renta, únicamente por cuanto hace al mes de abril de 2022.**

Por lo tanto, lo que procede es **declarar la nulidad** de la resolución recurrida en la instancia administrativa, contenida en el oficio número 500-41-00-06-01-2024-1100, al actualizarse la causal de ilegalidad prevista en el artículo 51, fracción IV, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, **para el efecto** de que la autoridad fiscalizadora, en caso de estimarlo procedente -*por tratarse de facultades discrecionales*- emita otra en la cual, con base en los razonamientos expuestos en el Considerando Tercero del presente fallo, **se abstenga de considerar que hayan existido omisiones en el entero de retenciones del impuesto sobre la renta, por concepto de salarios, respecto al mes de abril de 2022;** quedando en aptitud de reiterar las consideraciones que no fueron desvirtuadas en el presente juicio, esto es, la imposición de las multas correspondientes por los meses de enero, marzo y mayo de 2022.

De igual manera y, en virtud de que ha resultado ilegal la resolución recurrida en la instancia administrativa, atendiendo al principio de *litis* abierta establecido en el artículo 1, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, es de señalarse que resulta igualmente ilegal la resolución impugnada contenida en el oficio número 600-41-2024-3379, a través de la cual se resolvió el recurso de revocación planteado por la parte actora (en el sentido de confirmar el acto recurrido), con fundamento en los artículos 51, fracción IV, y 52, fracción II, de la ley mencionada.

Lo anterior en atención a que al haberse impugnado simultáneamente tanto la resolución por medio de la cual se resolvió el medio de defensa administrativo, como la resolución recurrida, según lo dispuesto por el artículo 1º mencionado, la ilegalidad de la resolución impugnada (recurso de revocación) consiste en que la autoridad resolutora apreció equivocadamente los hechos motivantes de inconformidad, al no advertir que el oficio recurrido se dictó en contravención de las normas fiscales aplicables al caso, motivo por el cual resulta claro que se actualiza la causa de ilegalidad contenida en el artículo 51, fracción IV de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en consecuencia, **debe decretarse la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada** en términos del artículo 52, fracción II, de la referida ley, sin que esa determinación deje en estado de inseguridad jurídica al particular, pues no se justifica el reenvío para que la autoridad administrativa dicte nueva resolución en ese medio de defensa, ya que este Tribunal ya se pronunció en relación con la legalidad del acto recurrido, como acto impugnado en forma destacada e independientemente de la resolución del recurso.

En mérito de lo expuesto y con fundamento en lo dispuesto por los artículos 49, 50, 51 fracción IV, 52, fracciones II y IV, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se resuelve:

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

**II.- Se declara la nulidad lisa y llana** de la resolución impugnada contenida en el oficio número 600-41-2024-3379, por medio de la cual se resolvió el recurso de revocación intentado.

**III.-** Se declara la **nulidad** de la resolución recurrida en la instancia administrativa, contenida en el oficio número 500-41-00-06-01-2024-1100, por los motivos expuestos en el Considerando Tercero del presente fallo, y **para los efectos** precisados en el Considerando Quinto.

**IV.- NOTIFÍQUESE A LAS PARTES.**

Así lo resolvieron y firman por unanimidad los Magistrados que integran la Tercera Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, **JORGE MARIO OTERO VELDERRAIN, RUBÉN ROCHA RIVERA y MARICELA LECUONA GONZALEZ**, adscrita a la Primera Ponencia a partir del día 12 de febrero de 2024, por acuerdo G/JGA/7/2024, emitido por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal, en su calidad de Instructora en el presente juicio y Presidenta de la Sala, ante la presencia del Secretario de Acuerdos Javier Cruz Cantú, quien da fe.

---

**MARICELA LECUONA GONZALEZ**

MAGISTRADA INSTRUCTORA DE LA PRIMERA PONENCIA Y  
PRESIDENTA DE LA SALA

---

**JORGE MARIO OTERO VELDERRAIN**

MAGISTRADO INSTRUCTOR DE LA SEGUNDA PONENCIA

---

**RUBEN ROCHA RIVERA**

MAGISTRADO INSTRUCTOR DE LA TERCER PONENCIA

---

**JAVIER CRUZ CANTU**

SECRETARIO DE ACUERDOS

JCC

*“El seis de octubre de dos mil veinticinco el/la licenciada/o Javier Cruz Cantú, Secretaria/o de acuerdos con adscripción en la Tercera Sala Regional del Noreste, 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 nombre o denominaciones de personas y/o otros datos de carácter personal. Conste.”*