TFJA
TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

**TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA**

**SALA REGIONAL DE TABASCO**

**EXPEDIENTE: 569/20-26-01-4**

**ACTOR: ******

**ISAÍAS MOISÉS LUNA SALGADO EN FUNCIONES DE MAGISTRADO POR MINISTERIO DE LEY**

**SECRETARIA DE ACUERDOS: ANAHÍ RICÁRDEZ ROMERO**

## SENTENCIA DEFINITIVA

**Villahermosa, Centro, Tabasco, a veintiocho de enero de dos mil veintiuno.-** Vistos los autos del presente juicio y dado que está debidamente integrada la Sala Regional de Tabasco por los Magistrados que la componen, **Héctor Alejandro Cruz González**, Titular de la Segunda Ponencia, **María Guadalupe Pillado Pizo,** Titular de la Tercera Ponencia, así como el **Licenciado Isaías Moisés Luna Salgado**, en funciones de Magistrado por Ministerio de Ley adscrito a la Primera Ponencia, según dispuso la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal en acuerdo G/JGA/7/2019 de 8 de enero de 2019 y en calidad de Presidente de la Sala, ante la presencia de la Secretaria de Acuerdos **Anahí Ricárdez Romero**, quien da fe, se procede a dictar sentencia en el juicio al rubro citado, en los siguientes términos:

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

**1**.- Por escrito presentado en la Oficialía de Partes Común en Línea de este Tribunal el 4 de septiembre de 2020, el C.

*********, por propio derecho, promovió juicio contencioso administrativo en contra de la resolución contenida en el oficio 500-57-00-01-00-2020-017206299019 de fecha 3 de agosto de 2020, emitido en el expediente ***** por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Tabasco “1”, con sede en Tabasco del Servicio de Administración Tributaria, mediante la cual resolvió negar la devolución de saldo a favor por el ejercicio 2019, por concepto del Impuesto Sobre la Renta de Personas Físicas, en cantidad de $42,718.00 (Cuarenta y dos mil setecientos dieciocho pesos 00/100 M.N.).

**2.-** Por acuerdo de fecha 7 de septiembre de 2020, se admitió a trámite la demanda, por lo que, con copia simple de la misma y anexos exhibidos, se corrió traslado a la autoridad demandada, emplazándola para que la contestara en términos de ley.

**3.-** Por oficio número 600-57-01-2020-1481, ingresado en la Oficialía de Partes de esta Sala el 24 de noviembre de 2020, la autoridad demandada produjo su contestación de demanda, teniéndose por recibida mediante auto de fecha 25 de noviembre de 2020; asimismo se concedió término a las partes para formular sus alegatos.

**4.-** Por escrito ingresado en la Oficialía de Partes de esta Sala el 11 de diciembre de 2020, la autorizada de la parte actora formuló sus alegatos, teniéndose por recibidos mediante proveído de 4 de enero de 2021.

**5.-** Finalmente, en proveído de 28 de enero de 2021, quedó cerrada la instrucción y se turnaron los autos a fin de emitir la sentencia correspondiente.

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

**PRIMERO.-** Esta Sala es competente para conocer y resolver el presente asunto, de conformidad con lo dispuesto por los artículos los artículos 3, fracción III, 28, fracción I, 30, 31, 34, 35 y 36 fracción VIII, Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de julio de 2016; 48, fracción XXVI y 49, fracción XXVI, del Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, reformado por Acuerdo SS/6/2015 SS/16/2020 por el que se da a conocer el Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de julio de 2020.

**SEGUNDO.-** De conformidad con lo dispuesto en los artículos 15, fracción III y 46, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, 129 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria en materia contenciosa administrativa federal, la existencia de la resolución impugnada se encuentra acreditada en autos, en razón de la exhibición de la misma por parte de la actora y la aceptación expresa que de ella hace la autoridad.

**TERCERO.-** Con fundamento en el artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se procede al

análisis del concepto de impugnación **primero** del escrito de demanda, en el que la parte actora sustancialmente argumentó que la resolución impugnada es ilegal, toda vez que la autoridad resolvió negarle la devolución del saldo a favor determinado en el ejercicio 2019, por concepto de Impuesto Sobre la Renta, en cantidad de $42,718.00, pues la misma se emitió en contravención de lo dispuesto por los artículos 22 y 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación en relación con el artículo 16 Constitucional, al encontrarse indebidamente fundada y motivada.

Asimismo, argumenta que es ilegal que la autoridad demandada sustente su negativa para devolver el saldo a favor en atención a que su retenedor ******,** con RFC ****, omitió enterar las retenciones del Impuesto Sobre la Renta que efectuó.

Manifiesta que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 94, de la Ley del Impuesto sobre la Renta los ingresos que percibió en el ejercicio 2019, derivado de los salarios y asimilados a salarios que le fueron pagados por parte de su retenedor por el servicio personal subordinado prestado, se encuentran gravados para efectos del Impuesto sobre la Renta, también es cierto, que el propio legislador determinó que la retención y entero del citado impuesto, se encontraría a cargo de los patrones, lo anterior de conformidad con lo previsto en el artículo 96 del ordenamiento legal.

Señala que, quien tiene la obligación de efectuar retenciones y enteros mensuales los cuales tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, es quien efectúa dichos pagos, es decir el patrón.

Finalmente solicita que conforme al artículo 52, fracción V, inciso a) de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se declare la nulidad de la resolución controvertida y se reconozca el derecho subjetivo que le asiste a la devolución del saldo a favor del ejercicio 2019.

Por su parte, **la autoridad demandada** al formular su contestación, sostuvo la validez de la resolución impugnada.

A juicio de esta Sala, resultan **fundados** los argumentos expuestos por la parte actora, por las consideraciones jurídicas que se proceden a formular.

Primeramente, con el fin de dilucidar el punto toral de lo planteado por las partes, es necesario analizar el contenido de los artículos 94, 96, 97, 99 y 152, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal 2019, los cuales son del tenor siguiente:

> ***CAPÍTULO I***
> ***DE LOS INGRESOS POR SALARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO***
>
> ***"Artículo 94.*** *Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:*
> *..."*

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

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

*...*

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

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

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

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

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

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

***"Artículo 97. Las personas obligadas a efectuar retenciones en los términos del artículo 96 de esta Ley, calcularán el impuesto anual de cada persona que le hubiere prestado servicios personales subordinados.***

*El impuesto anual se determinará disminuyendo de la totalidad de los ingresos obtenidos en un año de calendario, por los conceptos a que se refiere este Capítulo, el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que hubieran retenido en el año de calendario. Al resultado obtenido se le aplicará la tarifa del artículo 152 de esta Ley. Contra el impuesto que resulte a cargo del contribuyente se acreditará el importe de los pagos provisionales efectuados en los términos del artículo 96 de esta Ley.*

*La disminución del impuesto local a que se refiere el párrafo anterior, la deberán realizar las personas obligadas a efectuar las retenciones en los términos del artículo 96 de esta Ley, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%.*

*La diferencia que resulte a cargo del contribuyente en los términos de este artículo se enterará ante las oficinas autorizadas a más tardar en el mes de febrero siguiente al año de calendario de que se trate. La diferencia que resulte a favor del contribuyente deberá compensarse contra la retención del mes de diciembre y las retenciones sucesivas, a más tardar dentro del año de calendario posterior. El contribuyente podrá solicitar a las autoridades fiscales la devolución de las cantidades no compensadas, en los términos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.*

*El retenedor deberá compensar los saldos a favor de un contribuyente contra las cantidades retenidas a las demás personas a las que les haga pagos que sean ingresos de los*

*mencionados en este Capítulo, siempre que se trate de contribuyentes que no estén obligados a presentar declaración anual. El retenedor recabará la documentación comprobatoria de las cantidades compensadas que haya entregado al trabajador con saldo a favor.*

*Cuando no sea posible compensar los saldos a favor de un trabajador a que se refiere el párrafo anterior o sólo se pueda hacer en forma parcial, el trabajador podrá solicitar la devolución correspondiente, siempre que el retenedor señale en la constancia a que se refiere la fracción III del artículo 99 de esta Ley, el monto que le hubiere compensado.*

*No se hará el cálculo del impuesto anual a que se refiere este artículo, cuando se trate de contribuyentes que:*

*a) Hayan iniciado la prestación de servicios con posterioridad al 1 de enero del año de que se trate o hayan dejado de prestar servicios al retenedor antes del 1 de diciembre del año por el que se efectúe el cálculo.*

*b) Hayan obtenido ingresos anuales por los conceptos a que se refiere este Capítulo que excedan de $400,000.00.*

*c) Comuniquen por escrito al retenedor que presentarán declaración anual."*

***"Artículo 99. Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, tendrán las siguientes obligaciones:***

***I. Efectuar las retenciones señaladas en el artículo 96 de esta Ley.***

***II. Calcular el impuesto anual de las personas que les hubieren prestado servicios subordinados, en los términos del artículo 97 de esta Ley.***
*..."*

***"Artículo 152.*** *Las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando, a los ingresos obtenidos conforme a los Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX de este Título, después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos Capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las Secciones I o II del Capítulo II de este Título, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 151 de esta Ley. A la cantidad que se obtenga se le aplicará la siguiente:*
*...*
*No será aplicable lo dispuesto en este artículo a los ingresos por los que no se esté obligado al pago del impuesto y por los que ya se pagó impuesto definitivo.*

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

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

*(Énfasis añadido).*

El artículo 94, primer párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala que se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los **salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas** como consecuencia de la terminación de la relación laboral.

Por su parte, el artículo 96, **primer párrafo**, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo **están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual**.

El **penúltimo párrafo** del precepto en mención, dispone que las personas físicas, así como las personas morales enterarán las retenciones a que se refiere ese artículo, a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del año de calendario, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

A su vez, el artículo 97 de la Ley en cita, dispone que las personas obligadas a efectuar retenciones en los términos del

artículo 96, calcularán el impuesto anual de cada persona que le hubiere prestado servicios personales subordinados, salvo que se trate de contribuyentes que: **a)** Hayan iniciado la prestación de servicios con posterioridad al 1 de enero del año de que se trate o hayan dejado de prestar servicios al retenedor antes del 1 de diciembre del año por el que se efectúe el cálculo, **b)** Hayan obtenido ingresos anuales por los conceptos a que se refiere este Capítulo que excedan de $400,000.00 y **c)** Comuniquen por escrito al retenedor que presentarán declaración anual.

En ese tenor, el artículo **99, fracciones I y II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta,** establece las obligaciones a cargo de quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere el Capítulo I, debiéndose destacar las siguientes: **1)** Efectuar las retenciones señaladas en el artículo 96 de esta Ley y **2)** Calcular el impuesto anual de las personas que les hubieren prestado servicios subordinados, en los términos del artículo 97 de esta Ley.

Finalmente, el artículo 152, fracción I, de la Ley en cita, señala que, contra el impuesto anual calculado en los términos de este artículo, se podrán acreditar el importe de los pagos provisionales efectuados durante el año de calendario.

En ese contexto, es pertinente traer a la vista el contenido del artículo 22, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, el cual regula lo relativo a la solicitud de devolución.

> ***“Artículo 22.*** *Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales.* ***En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate.*** *Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a*

> *quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto,*
>
> *quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.*
>
> *(Énfasis añadido).*

El primer párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, establece que en el caso de las contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuara a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido.

Una vez analizado el contenido de los preceptos en referencia, es necesario precisar que el impuesto sobre la renta es un impuesto directo que grava los ingresos de los contribuyentes, dentro de sus características principales se encuentra la repercusión de **los ingresos que se obtienen por concepto de sueldos y salarios, en donde el patrón es quien retiene y entera el fisco federal el impuesto causado por el trabajador por virtud de la prestación de un servicio personal y subordinado**, salvo las excepciones que establece la Ley el Impuesto Sobre la Renta.

Sobre este tópico la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en la **Jurisprudencia 2a./J. 110/2011**, que derivó de la **contradicción de tesis 147/2011**, en la que si bien es cierto se interpreta el contenido y alcance de los

preceptos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2006, se estima resulta aplicable por extensión al presente caso, al existir concordancia con el texto de los preceptos legales vigentes. Dicha jurisprudencia es del tenor siguiente:

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

Al tenor de lo definido en la Jurisprudencia transcrita, se tiene que los contribuyentes que tributen bajo el régimen de personas físicas que perciben ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, podrán solicitar la devolución del saldo a favor del Impuesto Sobre la Renta, por lo que **basta que exista un saldo a favor y se haya presentado la declaración del ejercicio fiscal correspondiente, ya sea por el retenedor como obligado principal o por el propio trabajador**

**cuando haya sido por su cuenta para que el contribuyente (trabajador) tenga derecho a solicitar la devolución.**

Bajo esas consideraciones esta Sala estima que la omisión de enterar el impuesto retenido por parte del contribuyente retenedor que recibió el servicio subordinado prestado por la accionante no puede ser atribuible a ésta, pues **no es una condición que deba cumplir el solicitante de la devolución**, ya que en todo caso **la autoridad fiscal cuenta con los mecanismos necesarios para sancionar al retenedor que no enteró el impuesto**, por ello, se estima son desacertados los argumentos de la autoridad, en razón de que no existe obligación por parte del aquí actor de verificar que su retenedor haya realizado el entero del impuesto retenido; dado que en términos del artículo 99, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las personas que hagan pagos a que se refiere el Capítulo I, están obligados a efectuar las retenciones que establece el numeral 96 de ese mismo ordenamiento legal.

A mayor razón, el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en su párrafo primero no establece que para la procedencia de la devolución de saldos a favor deba necesariamente haber ingresado el pago a la hacienda pública, y ello es así porque dada la naturaleza del impuesto sobre la renta por sueldos y salarios, **es el retenedor en quien recae la obligación de declarar y pagar el impuesto trasladado al sujeto obligado**.

Pues como ya se analizó en párrafos anteriores, los contribuyentes que tributen bajo el régimen de personas físicas que perciben ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, podrán solicitar la devolución del saldo a favor del Impuesto Sobre la Renta, por lo que basta que exista un saldo a favor y se haya presentado la declaración del ejercicio fiscal correspondiente, ya sea por el retenedor como obligado principal o por el propio trabajador cuando haya sido por su cuenta para que el contribuyente (trabajador) tenga derecho a solicitar la devolución.

**En razón, de que dicho derecho no depende del cumplimiento de obligaciones que no le son imputables pues, de considerarlo así, se establecería una carga al contribuyente directo no prevista en la ley**.

En mérito de lo anterior, los motivos sustanciales en los que descansa la decisión de la autoridad para tener por negada la solicitud de devolución del Impuesto Sobre la Renta Personas Físicas del ejercicio fiscal 2019, en la resolución contenida en el oficio número **500-57-00-01-00-2020-017206299019** de 3 de agosto de 2020, documental pública a la cual se otorga pleno valor probatorio de conformidad con lo dispuesto en los artículos 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, 129, 200 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al juicio contencioso; se estiman de **ilegales**.

Apoya lo expuesto el criterio sustentado por los Tribunales Colegiados de Circuito, en la tesis V.3o.P.A.11 A (10a.),

visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, registro 2017042, cuyo rubro y texto es el siguiente:

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

Asimismo, apoya lo anterior la tesis VII-TASR-NOIII-14, consultable en la R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año III. No. 21. Abril 2013, cuyo rubro y texto son los siguientes:

> “**DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO INDEBIDAMENTE PAGADO. QUE DICHO IMPUESTO NO HAYA SIDO ENTERADO AL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR EL SUJETO DIRECTO OBLIGADO, NO ES MOTIVO DE RECHAZO DE LA SOLICITUD RESPECTIVA, CUANDO EL SOLICITANTE ES A QUIEN SE LE TRASLADÓ EL IMPUESTO, SUJETO ECONÓMICO, POR NO SER UN ACTO ATRIBUIBLE A ESTE.-** En la mecánica especial del impuesto al valor agregado, intervienen dos tipos de sujetos: uno directo o jurídico y otro económico. El primero, debe entenderse al contribuyente quien normativamente está obligado a realizar el entero a la hacienda pública con motivo de la enajenación del bien o la prestación del servicio, pero no resiente directamente la carga impositiva, y el segundo, sujeto económico, es el consumidor o adquirente final a quien el sujeto jurídico traslada el impuesto y absorbe finalmente dicha carga económica. Entonces, es carente de sustento jurídico que la autoridad fiscal argumente que no existe pago indebido del impuesto al valor agregado, por el hecho de que en ningún momento ha sido enterado al Servicio de Administración Tributaria el citado impuesto, puesto que ello no es una conducta que corresponda a la solicitante a quien se le traslado indebidamente el impuesto, sino en todo caso, correspondería a la autoridad fiscal, sancionar al sujeto directo que no lo enteró debidamente al fisco federal.

De igual modo, la tesis de jurisprudencia VII-J-SS-185, R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año V. No. 47., junio 2015, cuyo rubro y texto a la letra señalan:

> “**PAGO DE LO INDEBIDO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO TRASLADADO. NO ES CONDICIÓN PARA SU DEVOLUCIÓN QUE EL SOLICITANTE ACREDITE QUE EL PAGO INGRESÓ A LA HACIENDA PÚBLICA, CONFORME AL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 2008.-** Del artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se desprende que al realizarse los actos sujetos al pago de dicho impuesto, entre los que se encuentra la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, el impuesto correspondiente se traslada a otras personas, quienes efectúan su pago directamente al contribuyente o, en su caso, al fisco federal. Así, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 22, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008, la devolución del pago de lo indebido del impuesto al valor agregado trasladado se efectúa a las personas que aceptaron

> el traslado siempre que no hayan acreditado el impuesto, sin que para ello se requiera que éstas demuestren que el pago fue enterado por el contribuyente al Servicio de Administración Tributaria".

En correlación con la determinación anterior, de la revisión que este Órgano Colegiado efectuó a la declaración del ejercicio de impuestos federales, consistente en la declaración tipo complementaria, presentada el 18 de abril de 2020 (fojas 35 y 36 de autos), los comprobantes fiscales digitales por internet relativos a los pagos por los servicios prestados (fojas 44 a 57 de autos), documentales que se valoran de conformidad con lo dispuesto en los artículos 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, 129, 200 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al juicio contencioso.

Aunado, a que en la resolución impugnada la autoridad demandada señaló que del análisis a los datos y documentos que anexó a la solicitud de devolución, así como de la consulta de sus sistemas institucionales realizada en términos del artículo 63 del Código Fiscal de la Federación, conoció que el contribuyente hoy actor, **acredita un monto total de Impuesto Sobre la Renta retenido de $260,340.00**, cuestionando que dicho monto no fue efectivamente pagado por el retenedor *******,** con RFC ****, motivo por el cual no era procedente la devolución del saldo a favor en cantidad de **$42,718.00**; sin embargo, tal como ya se determinó el derecho a la devolución de saldo a favor del promovente no depende del cumplimiento de obligaciones de los contribuyentes

retenedores, ya que no le son imputables pues, de considerarlo así, se establecería una carga no prevista en la ley.

En consecuencia, **esta Sala reconoce el derecho subjetivo** que le asiste a ***** a la devolución de saldo a favor, monto que deberá ser calculado tomando en cuenta que las retenciones por impuesto sobre la renta por el ejercicio fiscal de 2019 ascendieron a la cantidad total de **$260,340.00**, **toda vez que dicha cantidad es que la que se acredita en el presente juicio que fue retenida, tal como ya quedó explicado en párrafos anteriores.**

En la inteligencia de que la emisión de la nueva resolución, deberá hacerlo la autoridad en pleno ejercicio de sus facultades legales, lo anterior se estima así, toda vez que en el presente juicio la actora demostró la ilegalidad de la resolución impugnada, así como **la existencia o formación plena (con todos sus elementos) de ese derecho público subjetivo que es ese saldo a favor**, atento a lo dispuesto por el artículo 50, penúltimo párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Esto, pues conforme a ese precepto legal, para realizar dicha condena a la restitución de un derecho público subjetivo, es requisito indispensable que el gobernado, además de demostrar la ilegalidad de una resolución impugnada, demuestre o pruebe cabalmente en juicio, la existencia de ese derecho subjetivo, para que este Tribunal **cuente con elementos para constatar su formación**.

Apoya lo anterior, la jurisprudencia 2a./J. 67/2008, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, registro 16985, cuyo rubro y texto son los siguientes:

> "**NEGATIVA DE DEVOLUCIÓN DE LO PAGADO INDEBIDAMENTE. CUANDO SE DECRETA SU NULIDAD CON APOYO EN LOS ARTÍCULOS 238, FRACCIÓN IV Y 239, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA ESTÁ FACULTADO, POR REGLA GENERAL, ADEMÁS DE ANULAR EL ACTO, PARA REPARAR EL DERECHO SUBJETIVO DEL ACTOR Y CONDENAR A LA ADMINISTRACIÓN A RESTABLECERLO (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2005).** Cuando el indicado Tribunal declara ilegal la resolución impugnada que niega, por improcedente, la devolución de cantidades solicitadas por pago de lo indebido o saldo a favor, con base en el artículo 238, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, ello implica, en principio, que el Tribunal realizó el examen de fondo de la controversia planteada, por tanto, la nulidad que decrete de dicha resolución en términos de la fracción III del artículo 239 del mismo ordenamiento legal, lo obliga a establecer, además, si el contribuyente tiene derecho o no a la devolución solicitada y, en su caso, a decidir lo que corresponda, pero no puede ordenar que la autoridad demandada dicte otra resolución en la que resuelva de nueva cuenta sobre dicha petición, porque ello contrariaría el fin perseguido por la ley al atribuir en esos casos al Tribunal plena jurisdicción, que tiene como finalidad tutelar el derecho subjetivo del accionante, por lo que está obligado a conocer y decidir en toda su extensión la reparación de ese derecho subjetivo lesionado por el acto impugnado, por ello su alcance no sólo es el de anular el acto, sino también el de fijar los derechos del recurrente y condenar a la administración a restablecer y hacer efectivos tales derechos; lo anterior, salvo que el órgano jurisdiccional no cuente con los elementos jurídicos necesarios para emitir un pronunciamiento completo relativo al derecho subjetivo lesionado, **pues de actualizarse ese supuesto de excepción debe ordenar que la autoridad**

> **demandada resuelva al respecto**. Consideración y conclusión diversa amerita el supuesto en que la resolución administrativa impugnada proviene del ejercicio de una facultad discrecional de la autoridad, dado que si el Tribunal declara la nulidad de la resolución en términos de la fracción III del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación no puede, válidamente, obligar a la demandada a que dicte nueva resolución ante la discrecionalidad que la ley le otorga para decidir si debe obrar o abstenerse y para determinar cuándo y cómo debe obrar, sin que el Tribunal pueda sustituir a la demandada en la apreciación de las circunstancias y de la oportunidad para actuar que le otorgan las leyes, además de que ello perjudicaría al contribuyente en vez de beneficiarlo al obligar a la autoridad a actuar cuando ésta pudiera abstenerse de hacerlo; pero tampoco puede, válidamente, impedir que la autoridad administrativa pronuncie nueva resolución, pues con ello le estaría coartando su poder de elección".
>
> *(Énfasis añadido).*

De igual modo, el criterio sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis 2a. IX/2010, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, registro 165080, cuyo rubro y texto son del tenor siguiente:

> "**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL RECONOCIMIENTO OFICIOSO DE LA EXISTENCIA DEL DERECHO SUBJETIVO DEL ACTOR EN EL JUICIO RELATIVO NO CONTRAVIENE LAS GARANTÍAS DE SEGURIDAD JURÍDICA, AUDIENCIA Y ACCESO A LA JUSTICIA.** El deber del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de reconocer o **constatar la existencia del derecho subjetivo del actor**, antes de establecer la forma en que se reintegrará, ordenar que se reduzca el importe de una sanción o condenar a una indemnización, previsto en el artículo 50, penúltimo párrafo, en relación con el diverso 52, fracción V, ambos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, no contraviene las garantías de seguridad jurídica, audiencia y acceso a la justicia establecidas en los artículos 14, 16 y 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, respectivamente, porque el Tribunal se pronunciará sobre el derecho subjetivo del **actor a partir de los datos y pruebas que éste allegue al juicio**, que sean suficientes para acreditar que cuenta con el derecho para que se le otorgue lo pedido en la instancia de origen, y si se tiene imposibilidad jurídica para verificar ese aspecto no queda en estado de indefensión, **porque únicamente se anulará el acto o resolución sin**

> **emitirse un pronunciamiento de fondo en relación con el reconocimiento de ese derecho subjetivo**. De igual manera, el cumplimiento de esa obligación no conlleva a que el Tribunal lo aprecie libremente, porque con base en el marco jurídico que rige a ese derecho decidirá si se acreditaron los requisitos exigidos para acceder a él, esto es, solamente acude a la legislación que rige al derecho subjetivo para averiguar qué datos o pruebas deben colmarse para que se otorgue, siendo evidente que no era necesario que el legislador concretara la forma en que se constataría ese derecho porque esa situación depende de cada asunto sometido ante dicho Tribunal".
>
> *(Énfasis añadido).*

Bajo tales consideraciones, en el presente juicio la parte actora acreditó el Impuesto Sobre la Renta retenido, por ende, el derecho subjetivo para solicitar el saldo a favor en devolución; no obstante, al no contar la Sala con los elementos fehacientes para emitir un pronunciamiento completo sobre el derecho subjetivo de la hoy actora a la devolución; se declara la **nulidad** de la resolución contenida en el oficio número **500-57-00-01-00-2020-017206299019** de 3 de agosto de 2020, con fundamento en el artículo 51, fracción IV y 52, fracción II y V, Inciso a) de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, **reconoce el derecho subjetivo** de la parte actora y ordena la autoridad demandada la devolución del saldo a favor de impuesto sobre la renta, el cual deberá ser calculado tomando en cuenta que las retenciones por Impuesto Sobre la Renta por el ejercicio fiscal 2019, acreditados en esta causa contenciosa, ascendieron a la cantidad de **$260,340.00**.

En congruencia con lo anterior, una vez que quede firme la presente sentencia mediante la actualización de alguna de las

hipótesis previstas en el artículo 53, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (mismas que operan por ministerio de Ley), atento a lo previsto por los artículos 52, fracción V, inciso b) y 57, de la misma Ley en cita, **la autoridad demandada contará con un plazo de cuatro meses** para dar cumplimiento a lo resuelto por esta Sala en el presente considerando.

Por lo anteriormente expuesto y con fundamento en los artículos 49, 50, 51, fracción IV, y 52, fracción II y V, inciso a) y b), de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, esta Sala;

**R E S U E L V E :**

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

**II.-** Se declara la **nu0lidad** de la resolución impugnada para los efectos precisados en la parte final del último Considerando del presente fallo.

**III.- NOTIFÍQUESE POR BOLETÍN JURISDICCIONAL A LAS PARTES.**

Así lo resolvieron y firman los Magistrados que integran esta Sala Regional de Tabasco del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, **Héctor Alejandro Cruz González**, Titular de la Segunda Ponencia, **María Guadalupe Pillado Pizo,** Titular de la Tercera Ponencia, así como el **Licenciado Isaías Moisés Luna Salgado**, en funciones de Magistrado por Ministerio de Ley adscrito a la Primera Ponencia, según dispuso la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal en acuerdo G/JGA/7/2019 de 8 de

enero de 2019 y en calidad de Presidente de la Sala, ante la presencia de la Secretaria de Acuerdos **Anahí Ricárdez Romero**, quien da fe.-

| | | |
|---|---|---|
| **Magistrado por Ministerio de Ley Isaías Moisés Luna Salgado**<br>Titular de la Primera Ponencia e Instructor del juicio según dispuso por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal en acuerdo G/JGA/7/2019 y Presidente de la Sala. | **Magistrado Héctor Alejandro Cruz González**<br>Titular de la Segunda Ponencia | **Magistrada María Guadalupe Pillado Pizo**<br>Titular de la Tercera Ponencia. |

DOY FE
**LICENCIADA ANAHÍ RICÁRDEZ ROMERO**
SECRETARIA DE ACUERDOS

*"De conformidad con lo dispuesto por los artículos 116, primer párrafo de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública; 113, fracción I de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la información Pública, y Cuarto, Séptimo, fracción III, Trigésimo octavo, fracciones I, II y III, Cuadragésimo, fracciones I y II, así como Cuadragésimo noveno de los Lineamientos Generales en materia de clasificación y desclasificación de la información, así como para la elaboración de versiones públicas, fueron suprimidos de esta versión pública (el nombre y datos personales del justiciable), información considerada legalmente como confidencial, por actualizar lo señalado en dichos supuestos normativos.".*