

Culiacán, Sinaloa, a **treinta de junio de dos mil veintiséis**. Vistos los autos del juicio contencioso administrativo al rubro indicado, estando debidamente integrada la Primera Sala Regional en Sinaloa, del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 49 y 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo vigente, **se procede a dictar sentencia en autos del presente juicio tramitado en la vía ordinaria**, en los siguientes términos:

RESULTANDOS

1º. Por escrito recibido en la Oficialía de Partes Común de esta Sala el día 08 de julio de 2025, por medio del cual ******* ** ***, representante legal de ******* ** *** demandó la **nulidad de la resolución contenida en el oficio número 600-51-2025-04100, de fecha 20 de mayo de 2025, emitida por la Administradora Desconcentrada Jurídica de Sinaloa "1" del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual resolvió el recurso de revocación confirmando la validez de la diversa resolución contenida en el oficio número 500-51-00-01-01-2025-00723, de fecha 07 de enero de 2025, emitida por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal Jurídica de Sinaloa "1", mediante la cual autorizó parcialmente la solicitud de devolución del Impuesto al Valor Agregado, presentada por la sociedad actora, correspondiente al periodo de agosto de 2024, determinándose como inconsistente la cantidad \$347,457.00, relativa al trámite con número de control DC442400061169.**

2º. Previa substanciación del juicio en la vía ordinaria, según consta en autos del presente expediente; en su oportunidad se otorgó el término legal a las partes para que formularan alegatos, por lo que una vez transcurrido dicho plazo, quedó cerrada la instrucción del presente juicio sin necesidad de una declaratoria expresa.

No habiendo cuestión alguna pendiente de dilucidar, en cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 49 y 50, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se procede a dictar sentencia definitiva en los siguientes términos.

CONSIDERANDOS

PRIMERO. Esta Sala es competente para conocer y resolver el presente asunto en términos de lo ordenado por los artículos 49 y 50, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, numerales; 1, 2, 3, 4, 6, fracción III, 28, fracción I, 29, 30, 31, 34, 35, 36, fracciones VIII y XV, 42, fracciones II y VIII, 59, fracciones I, II, IV, V y X, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, expedida mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 18 de julio de 2016; y [48, fracción III, 49, fracción III, 60, fracción II y 81, fracción III, relacionados con el primero y segundo transitorios, del Reglamento Interior de este Tribunal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de julio de 2020 y reformado por acuerdo del Pleno General de la Sala Superior de este Tribunal SS/10/2025, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 de mayo de 2025.](#)

SEGUNDO. La existencia jurídica de las resoluciones administrativas combatidas se encuentra debidamente acreditadas en autos, en términos de lo dispuesto por los artículos 15, fracción III, 46, fracción I, de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, 93, fracciones I y II, 95, 129, 199, 200, y 202, del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria por disposición expresa del artículo 1º de la citada Ley, toda vez que la demandante exhibe en el presente juicio los documentos en los que consta dichos actos y, al contestar la demanda, la representación de la autoridad demandada reconoce su existencia.

TERCERO. De conformidad a lo previsto por los artículos 1º y 50, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, esta Sala se avoca del estudio en conjunto de **los conceptos de impugnación en contra de la resolución impugnada y de la resolución recurrida expuestos en el escrito inicial de demanda.**

En cuanto al **primer** agravio del escrito de demanda, señala que se debe declarar la nulidad lisa y llana de la resolución recaída al recurso de revocación, así como la primigenia impugnada, al actualizarse las causales de anulación previstas en los artículos 51, fracción IV y 52, fracciones II y V, inciso a) de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, violentando el artículo 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, al negar la devolución del saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado por el periodo de agosto de 2024, por un monto total de \$316,824.03, derivado de las operaciones celebradas con el proveedor ***** con motivo de la ejecución de los trabajos consistentes en mantenimiento y rehabilitación de bodegas, techumbres y áreas de patio de maniobras ubicada en *****

Señala la parte actora que en fase administrativa de devolución y en el recurso de revocación, exhibió y aportó documentación e información a efecto de acreditar la materialidad de las operaciones con sus proveedores y específicamente con el ***** para efecto de acreditar los servicios y operaciones con el tercero, pruebas que adminiculadas entre sí permiten crear convicción distinta a la postura de la autoridad

demandada, ya que en su conjunto se demuestra la veracidad, existenciia, materialidad, sustancia economica e indispensable de las operaciones.

La actora exhibió los contratos de precio alzada de fecha 10 y 25 de julio de 2024, celebrados entre ***** ** ** y el proveedor ***** a efecto de llevar a cabo la ejecución de los trabajos consistentes en mantenimiento y rehabilitación de bodegas, techumbres y áreas de patio de maniobras ubicada en ***** asi como diversos registros contables y comprobantes fiscales digitales por internet.

Del **segundo** concepto de impugnación, expone que son ilegales las resoluciones impugnadas ya que la autoridad procede a rechazar el importe del Impuesto al Valor Agregado, exigiendo requisitos que no cobran aplicación al presente asunto, realizado una indebida e inexacta interpretación, a lo dispuesto en los artículos 27, fracción V, último párrafo de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, relacionada con el artículo 5, fracción I de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, así como el artículo 15-D, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación y 12, 13 y 15 de la Ley Federal el Trabajo, al considerar que los servicios prestados al actor por el proveedor ***** el tercero debió contar con el Registro de Prestadores de Servicios Especializados y Obras Especializadas (REPSE), y que por ello, no se cumplen los requisitos de deducibilidad, por lo que es evidente que no existe subcontratación laboral, y por ende, el tercero no está obligado a estar registrada en dicha plataforma para los efectos del contrato celebrado.

Aduce que es ilegal la determinación de la autoridad, tomando en cuenta que no se dan las condiciones que establecen los artículos 12 y 13 de la Ley Federal del Trabajo, para estar frente a la obligación prevista en el 15, que se tenga que contar con el REPSE, señala que subcontrató servicios para una obra de construcción, la cual fue realizada por el proveedor directamente, sin que haya puesto a disposición del actor trabajador alguno.

El en **tercer** concepto de la demanda, la actora expone que el acto recurrido es ilegal, ya que la autoridad demandada procedió a negar el saldo a favor bajo el argumento de que el proveedor ***** prestó servivios especializados a la actora sin contar con el registro de prestadores de servicios especializados u obras especializadas (REPSE) a que refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo, argumentando la carencia de la debida fundamentacion y motivación, ya que en ningún momento expresó los motivos, causas inmediatas, circunstancias especiales que justificaran esa afirmacion o idea preconcebida, a efecto de considerar que es una obra especializada y los fundamentos que sustenta su dicho.

Al contestar la demanda, sostuvo la legalidad y validez de las resoluciones impugnadas.

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

Los artículos 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, exigen la debida fundamentación y motivación de todo acto de autoridad y la expresión en el mismo del objeto o propósito de que se trate, al prever lo siguiente:

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

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

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

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

(...)

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

Con base a lo anterior, se tiene que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, en el que se funde y motive la causal legal del procedimiento, y se exprese el objeto o propósito de que se trate. Lo anterior en aras de salvaguardar el estado de derecho en pro de los gobernados, para que estos no se vean perturbados por aquellos mandamientos de autoridad que de alguna u otra forma inciden en su esfera jurídica.

En efecto, el artículo 38, del Código Fiscal de la Federación, contempla en su fracción IV, que los actos administrativos que se deban notificar deben estar fundados, motivados, por su parte, tratándose de la negativa de las autoridades fiscales de devolver total o parcialmente las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales.

El séptimo párrafo del artículo 22, del Código Fiscal de la Federación, también exige la fundamentación y motivación de las causas en que se sustenta tal determinación, al tenor siguiente:

"Artículo 22. *Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales...*

...

Para tales efectos, las autoridades fiscales deberán fundar y motivar las causas que sustentan la negativa parcial o total de la devolución respectiva."

Una vez que ha quedado establecido lo anterior, se advierte que la resolución impugnada consiste en la que resolvió el recurso de revocación oficio 600-51-2025-04100, de fecha 20 de mayo de 2025, emitida por la Administración Desconcentrada Jurídica de Sinaloa "1" del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual confirma la validez de la diversa resolución contenida en el oficio número 500-51-00-01-01-2025-00727, de fecha 07 de enero de 2025, autorizando parcialmente la solicitud de devolución de la parte actora, por concepto de Impuesto al Valor Agregado, correspondiente al periodo de agosto de 2024, y determina una inconsistente en cantidad total de \$347,457.00, la cual debe contar con la debida fundamentación y motivación como lo exigen los artículos 16, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 22 séptimo párrafo y 38 fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, motivo por el cual se procede a su análisis.

Constan a fojas 33 a 53 del expediente principal, el documento que contiene la resolución impugnada descrita en el resultando primero de esta sentencia, el cual merece pleno valor probatorio conforme a los artículos 1 y 46, fracción I, de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, 93, fracciones I y II, 129 y 202, del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria y de su análisis integral que se le práctica, se advierte que la autoridad a efecto de negar la devolución solicitada, señaló los motivos y fundamentos siguientes:

- Que de los documentos aportados por la contribuyente en el recurso ([pólizas](#), [comprobantes fiscales](#), [contrato](#) y [estado de cuenta](#)) no acredita que efectivamente se hayan realizado las operaciones que amparan los conceptos por los cuales dicho proveedor emitió los comprobantes fiscales a favor del contribuyente.
- Que no es posible comprobar la materialización de los servicios reclama para devolución de Impuesto al Valor Agregado, ya que del cúmulo de documentales aportadas en su trámite de devolución, **no son idóneas ni suficientes para acreditar la efectiva realización de los servicios cuestionados.**
- Expone que además de las documentales aportadas durante el trámite de devolución (contrato, comprobantes fiscales o factura) no se desprende ningún elemento que forme convicción de que dichos servicios efectivamente los recibió, por lo que válidamente la autoridad concluyó que la contribuyente no proporcionó documentación necesaria e indispensable para acreditar la prestación del servicio profesional.
- Que la autoridad fiscalizadora señala que del conjunto de documentales exhibidas por la solicitante de devolución muestra exclusivamente que este genero un control interno de las operaciones que llevo con su proveedor *****, sin embargo, dicho caudal probatorio no dan certeza en tiempo, lugar y modo de que efectivamente se hubieran materializado los servicios descritos en los comprobantes fiscales.

- Que la autoridad resolutora procedió a la valoración de las pruebas exhibidas en el trámite de devolución y conjuntamente con las adicionales exhibidas en la instancia de recurso, de conformidad con el artículo 130 del Código Fiscal de la Federación, advirtiéndole que resultan infundados sus argumentos, ya que la actora al exhibir como pruebas “presupuesto de la obra, contrato de obra a precio alzado, carta en donde autoriza a supervisor, aseveró fotográfico, etc” de su análisis advierte que es al tratarse de copias simples resultan insuficiente para justificar el hecho o derecho a demostrar o ejercitar, ya que de acuerdo a su naturaleza no permite reflejar la existencia real de los datos asentados en dichos documentos.
- En efecto, la actora fue omisa en acreditar con documentación idónea a través de la cual demuestre que el servicio recibido por el tercero, sea una operación real recibida, al no aportar los elementos que amparen su realización, origen, la forma en la que se llevó a cabo, en que consiste, cual fue el personal encargado de llevarlo a cabo, ni aportó documentación soporte que acredite la forma y manera en que se recibieron los servicios, por lo que no acreditó efectivamente la materialidad de la prestación del servicio.
- Que para el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado, no se cumple con los requisitos de deducibilidad previstos en el artículo 27, fracción V, último párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente al momento de su causación, en relación con el artículo 5, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como los artículos 15-D, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación y el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo.
- Que el Impuesto al Valor Agregado que la actora pretende acreditar, de la prestación de servicios especializados o de la ejecución de obras especializadas a que refiere el artículo 15-D, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, la recurrente tenía la obligación de verificar que el contratista **** ***** contaba con el registro que refiere el 15 de la Ley Federal del Trabajo.
- Que de la consulta a internet a la página de la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, en el Registro de Prestadores de Servicios Especializados u Obras Especializadas (REPSE) se conoció y comprobó que el proveedor no cuenta con Registro de Prestadores de Servicios Especializados u Obras Especializadas.
- Que no se tiene la certeza de que el proveedor **** ***** contara con el Registro de Prestadores de Servicios u obra Especializada (REPSE), por lo cual no cumple con el requisito de deducibilidad establecido en el artículo 27, fracción V, último párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en relación con el artículo 15-D, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación y el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo.

De las consideraciones señaladas por la autoridad resolutora del medio de defensa, se advierte que se resolvió de manera coherente los agravios planteados en el escrito de revocación, al haber expuesto los motivos y fundamentos por los cuales determinó infundados los argumentos de la hoy actora.

Ahora bien, obra agregada a fojas 55 a 71 de autos, la resolución recurrida contenida en el oficio 500-51-00-01-2025-00723, de fecha 07 de enero de 2025, a través de la cual autoriza parcialmente la solicitud de devolución de la parte actora, por concepto de Impuesto

al Valor Agregado, correspondiente al periodo de agosto de 2024, y determina una inconsistente en cantidad total de \$ 347,457.00. respectivamente; de la cual se advierte que la autoridad demandada resolvió medularmente lo siguiente:

- Mediante diverso oficio, requirió a la hoy actora para que exhibiera información y documentación para contar con mayores elementos para determinar la procedencia de la solicitud de devolución.
- El contribuyente hoy actor proporcionó información y documentación que le fue solicitada.
- Derivado de la revisión que la autoridad realizó a la documentación proporcionada por la contribuyente con motivo del requerimiento y en atención al numeral **CINCO**, la contribuyente proporcionó **papel de trabajo**, relacionada relacionada con el proveedor ***** consistente en papel de trabajo, registros contables, estados de cuenta, siendo evidente que el sólo registro contable es susceptible de verificarse por la autoridades fiscales, sin embargo no es suficiente para acreditar la materialidad de las operaciones.
- Que el contribuyente no tiene derecho al acreditamiento el Impuesto al Valor Agregado por las operaciones con el proveedor ***** en virtud de que no cumple con los requisitos de deducibilidad previstos en el artículo 27, fracción V, último párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en relación con el 5 fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al advertirse que corresponden a servicios u obras especializados, ya que de los CFDI se conoció que las operaciones celebradas con el proveedor corresponden a *SERVICIOS ESPECIALIZADOS*, mismos que son ajenos a la actividad principal del contribuyente, es decir, NO hacen parte del objeto social del actor.
- Que la autoridad recurrida realizó la consulta a la página en internet de la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, específicamente al registro de prestaciones de servicios especializados u obras especializadas "REPSE", de la cual queda evidenciado que durante el periodo de Agosto de 2024, que el proveedor no se encuentra registrado.
- Al no encontrarse inscrito el proveedor en el Registro de Prestaciones de Servicios Especializados u Obras Especializada, no cumple con los requisitos de deducibilidad establecidos en el artículo 27, fracción V, último párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; 5 fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 15-D tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y 15 de la Ley Federal del Trabajo.
- Señaló al no cumplir con los requisitos de deducibilidad y al no proporcionar la documentación que acredite la materialidad de las operaciones **NO PROCEDE EL ACREDITAMIENTO** del impuesto que le traslado su proveedor de conformidad con lo establecido en el artículo 5, fracción I de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

Del análisis a la resolución recurrida se advierte esencialmente los mismos motivos y fundamentos que fueron abordados por la autoridad demandada al resolver el recurso de revocación, por lo que, no asiste la razón al actor al aducir que la autoridad demandada mejoró la fundamentación y motivación de las recurridas, puesto al indicar que el proveedor puso a sus trabajadores a su disposición para el cumplimiento del contrato y que éstos realizaron sus actividades en las instalaciones de la actora debido a que los servicios no pudieron realizarse "solos o de manera automática", con tal señalamiento no excede el motivo señalado por la fiscalizadora en las recurridas.

Lo anterior es así, ya que en la resolución que se negó parcialmente la devolución del impuesto al valor agregado, se señaló como motivo esencial para tal negativa, que no se cumplió con el requisito de deducibilidad previsto en el artículo 27, fracción V, último párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en relación con el artículo 5, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, debido a que del análisis al contrato de prestación de servicios se advierte que corresponden a servicios “especializados”, que son ajenos a la actividad principal de la contribuyente, por lo cual, el proveedor debió registrarse en el registro de prestaciones de servicios especializados u obras especializadas “REPSE” a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo, y al no haberlo hecho, la actora incumplió con el requisito exigido por el último párrafo de la fracción V del artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en relación con el diverso 5 fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, relativo a “*verificar cuando se efectúe el pago de la contraprestación por el servicio recibido, que el contratista cuente con el registro a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo*”.

Por tanto, resulta válido que para resolver el argumento planteado por la hoy actora en el recurso de revocación, procediera a analizar y explicar con mayor detalle el motivo que tuvo la fiscalizadora para considerar que la contribuyente debió cumplir con el requisito exigido por el artículo 27, fracción V, párrafo último, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en relación el 5 fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, correlacionados con los artículos 15-D, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y 15 de la Ley Federal del Trabajo, por tanto, resulta válido que la autoridad haya expuesto que el proveedor puso a sus trabajadores a su disposición para el cumplimiento del contrato y que éstos realizaron sus actividades en las instalaciones de la actora debido a que los servicios no pudieron realizarse “solos o de manera automática”, pues tal señalamiento se indicó para exponer con mayor detalle la razón por la cual, las operaciones realizadas con su proveedor se ubicaba en el supuesto previsto en el artículo 15-D tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación relacionadas con el diverso 15 de la Ley Federal del Trabajo.

En virtud de lo anterior, es importante traer a la luz el contenido de los artículos 27 fracciones I y V, último párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; 5 fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 15-D tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y 15 de Ley Federal del Trabajo, establecen lo siguiente:

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Artículo 27. *Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:*

I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos:

...
V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley y las demás disposiciones fiscales en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos.

Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 76 de esta Ley.

Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I del Título IV, de esta Ley, se podrán deducir siempre que las erogaciones por concepto de remuneración, las retenciones correspondientes y las deducciones del impuesto local por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente, consten en comprobantes fiscales emitidos en términos del Código Fiscal de la Federación y se cumpla con las obligaciones a que se refiere el artículo 99, fracciones I, II, III y V de la presente Ley, así como las disposiciones que, en su caso, regulen el subsidio para el empleo y los contribuyentes cumplan con la obligación de inscribir a los trabajadores en el Instituto Mexicano del Seguro Social cuando estén obligados a ello, en los términos de las leyes de seguridad social.

Tratándose de la prestación de servicios especializados o de la ejecución de obras especializadas a que se refiere el artículo 15-D, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, el contratante deberá verificar cuando se efectúe el pago de la contraprestación por el servicio recibido, que el contratista cuente con el registro a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo, asimismo, deberá obtener del contratista copia de los comprobantes fiscales por concepto de pago de salarios de los trabajadores con los que le hayan proporcionado el servicio o ejecutado la obra correspondiente, del recibo de pago expedido por institución bancaria por la declaración de entero de las retenciones de impuestos efectuadas a dichos trabajadores, del pago de las cuotas obrero patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social, así como del pago de las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. El contratista estará obligado a entregar al contratante los comprobantes y la información a que se refiere este párrafo.

..."

Ley del Impuesto al Valor Agregado

ARTICULO 5o.- *Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:*

*I. Que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, **estrictamente indispensables para la realización de actividades** distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%. Para los efectos de esta Ley, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto. Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, únicamente se considerará para los efectos del acreditamiento a que se refiere esta Ley, el monto equivalente al impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto al valor agregado que haya pagado con motivo de la importación, en la proporción en la que dichas erogaciones sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta.*

..."

Código Fiscal de la Federación

Artículo 15-D.- *No tendrán efectos fiscales de deducción o acreditamiento, los pagos o contraprestaciones realizados por concepto de subcontratación de personal para desempeñar actividades relacionadas tanto con el objeto social como con la actividad económica preponderante del contratante.*

Tampoco se darán efectos fiscales de deducción o acreditamiento a los servicios en los que se proporcione o ponga personal a disposición del contratante, cuando se actualice cualquiera de los siguientes supuestos:

I. Cuando los trabajadores que el contratista proporcione o ponga a disposición del contratante, originalmente hayan sido trabajadores de este último y hubieren sido transferidos al contratista, mediante cualquier figura jurídica, y

II. Cuando los trabajadores que provea o ponga a disposición el contratista abarquen las actividades preponderantes del contratante.

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, se podrán dar efectos fiscales de deducción o acreditamiento a los pagos o contraprestaciones por subcontratación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas, que no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante de la beneficiaria de los mismos, siempre que el contratista cuente con el registro a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo y se cumplan con los demás requisitos establecidos para tal efecto en la Ley del Impuesto sobre la Renta y en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, respectivamente.

Los servicios u obras complementarias o compartidas prestadas entre empresas de un mismo grupo empresarial, también serán considerados como especializados siempre y cuando no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante de la empresa que los reciba.

Ley Federal del Trabajo

Artículo 15. *Las personas físicas o morales que proporcionen los servicios de subcontratación, deberán contar con registro ante la Secretaría del Trabajo y Previsión Social. Para obtener el registro deberán acreditar estar al corriente de sus obligaciones fiscales y de seguridad social.*

El registro a que hace mención este artículo deberá ser renovado cada tres años.

La Secretaría del Trabajo y Previsión Social deberá pronunciarse respecto de la solicitud de registro dentro de los veinte días posteriores a la recepción de la misma, de no hacerlo, los solicitantes podrán requerirla para que dicte la resolución correspondiente, dentro de los tres días siguientes a la presentación del requerimiento. Transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, se tendrá por efectuado el registro para los efectos legales a que dé lugar.

La Secretaría del Trabajo y Previsión Social negará o cancelará en cualquier tiempo el registro de aquellas personas físicas o morales que no cumplan con los requisitos previstos por esta Ley.

Las personas físicas o morales que obtengan el registro a que se refiere este artículo quedarán inscritas en un padrón, que deberá ser público y estar disponible en un portal de Internet.

La Secretaría del Trabajo y Previsión Social expedirá las disposiciones de carácter general que determinen los procedimientos relativos al registro a que se refiere este artículo. (...)"

Del primer artículo transcrito se advierte que las deducciones autorizadas deben reunir entre otros requisitos, cumplir con las obligaciones establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y demás disposiciones fiscales en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros; y que tratándose de la prestación de servicios especializados o de la ejecución de obras especializadas a que se refiere el artículo 15-D, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, el [contratante debe verificar cuando se efectúe el pago de la contraprestación por el servicio recibido, que el contratista cuente con el registro a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo.](#)

El segundo dispositivo reproducido dispone que, para que sea acreditable el impuesto al valor agregado debe cumplirse entre otros requisitos, que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%.

Entendiéndose por estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta.

El artículo 15-D del Código Fiscal de la Federación, señala que se pueden dar efectos fiscales de deducción o acreditamiento a los pagos o contraprestaciones por subcontratación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas, [que no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante de la beneficiaria](#) de los mismos, [siempre que el contratista cuente con el registro a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo](#).

Y el artículo citado en último término, refiere que las personas físicas o morales que proporcionen los servicios de subcontratación, deben contar con registro ante la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, para lo cual, dicha Secretaría expedirá las disposiciones de carácter general que determinen los procedimientos relativos al citado registro.

Ahora bien, con relación a las disposiciones de carácter general que debe emitir la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, para determinar los procedimientos relativos al registro, en fecha 24 de mayo de 2021, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Acuerdo por el que se dan a conocer las disposiciones de carácter general para el registro de personas físicas o morales que presten servicios especializados o ejecuten obras especializadas a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo, en su artículo segundo, se señaló lo siguiente:

ACUERDO por el que se dan a conocer las disposiciones de carácter general para el registro de personas físicas o morales que presten servicios especializados o ejecuten obras especializadas a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo.

“ARTÍCULO SEGUNDO. Para efectos de las presentes disposiciones se entenderá por:

...

[VII. Servicios u obras especializadas: son aquellos que reúnen elementos o factores distintivos de la actividad que desempeña la contratista](#), que se encuentran [sustentados, entre otros, en la capacitación](#), certificaciones, permisos o licencias que regulan la actividad, equipamiento, tecnología, activos, maquinaria, nivel de riesgo, rango salarial promedio y experiencia, los cuales aportan valor agregado a la beneficiaria.

El dispositivo transcrito se advierte lo que debe entenderse por [servicios u obras especializadas](#), siendo éstas las que [contienen elementos o factores distintivos de la actividad que desempeña la contratista](#), que se encuentran sustentados, entre otros, en la [capacitación](#), certificaciones, permisos o licencias que regulan la actividad, equipamiento, tecnología, activos, maquinaria, nivel de riesgo, rango salarial promedio y experiencia, los cuales aportan valor agregado a la beneficiaria.

Del caso en estudio, las operaciones de las cuales derivó el impuesto al valor agregado rechazado, corresponden al concepto de "servicios de construcción" prestados por el proveedor **** * al amparo de los contratos de obra a precio alzado de fechas 10 y 25 de julio de 2024, celebrados por la hoy actora con el carácter de "Contratante" y **** * , con el carácter de "Contratista", el cual obra agregado en autos del expediente principal a fojas 151, 152, 158 y 159 de autos, documentos a los cuales se les otorga valor probatorio pleno en términos del artículo 46, fracción I de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, y en la parte que nos interesa se advierte lo siguiente:

"(...)

DECLARACIONES

1.- DECLARAN LAS PARTES QUE EL OBJETO DEL PRESENTE CONTRATO ES LA REHABILITACION Y MANTENIMIENTO A TERRACERIAS DE PATIO DE MANIOBRAS DE AREA DE BODEGAS OCALLE UBICADAS EN ***** ** ** *

2-DECLARA EL CONTRATISTA QUE CONOCE LAS CARACTERISTICAS DE LA OBRA QUE SE PRETENDE REALIZAR, SE ENCUENTRA CAPACITADO PARA LLEVAR A CABO SU EJECUCION Y TIENE INTERES EN REALIZARLA.

ESTANDO LAS PARTES DE ACUERDO CON EL CONTENIDO DE LAS DECLARACIONES, LAS CUALES RATIFICAN POR CONTENER LA VERDAD, SIRVEN SOMETERSE A LAS SIGUIENTES

CLAUSULAS

CLAUSULA PRIMERA: MONTO DE LA OBRA Y FORMA DE PAGO

1.-EL MONTO TOTAL DE LA OBRA ES DE \$1,396,551.72 (UN MILLON TRESCIENTOS NOVENTA Y SEIS MIL PESOS 72/100 MN) MAS EL 16% DE IVA SEGÚN EL PRESUPUESTO A PRECIO ALZADO PRESENTADO POR EL CONTRATISTA Y AUTORIZADO POR EL CONTRATANTE.

(...)
LEIDO QUE FUE POR AMBAS PARTE ESTE DOCUMENTO Y UNA VEZ ENTERADO DE SU CONTENIDO Y ALCANCE, LO FIRMAN AL CALCE POR DUPLICADO Y DE COMUN ACUERDO EN LA CIUDAD DE LOS MOCHIS, SINALOA, A LOS 10 DÍAS DEL MES DE JULIO DE 2024.
(...)"

"(...)

DECLARACIONES

1.- DECLARAN LAS PARTES QUE EL OBJETO DEL PRESENTE CONTRATO ES LA DAR MANTENIMIENTO A ESTRUCTURAS METALICAS Y TECHUMBRES Y COBERTIZOS EN BODEGAS OCALLE UBICADAS EN ***** ** ** *

2-DECLARA EL CONTRATISTA QUE CONOCE LAS CARACTERISTICAS DE LA OBRA QUE SE PRETENDE REALIZAR, SE ENCUENTRA CAPACITADO PARA LLEVAR A CABO SU EJECUCION Y TIENE INTERES EN REALIZARLA.

ESTANDO LAS PARTES DE ACUERDO CON EL CONTENIDO DE LAS DECLARACIONES, LAS CUALES RATIFICAN POR CONTENER LA VERDAD, SIRVEN SOMETERSE A LAS SIGUIENTES

CLAUSULAS

CLAUSULA PRIMERA: MONTO DE LA OBRA Y FORMA DE PAGO

1.-EL MONTO TOTAL DE LA OBRA ES DE \$482,758.62 (CUATROCIENTOS OCHENTA Y DOS MIL SETECIENTOS CINCUENTA Y OCHO PESOS 62/100 MN) MAS EL 16% DE IVA SEGÚN EL PRESUPUESTO A PRECIO ALZADO PRESENTADO POR EL CONTRATISTA Y AUTORIZADO POR EL CONTRATANTE.

(...)
LEIDO QUE FUE POR AMBAS PARTE ESTE DOCUMENTO Y UNA VEZ ENTERADO DE SU CONTENIDO Y ALCANCE, LO FIRMAN AL CALCE POR DUPLICADO Y DE COMUN ACUERDO EN LA CIUDAD DE LOS MOCHIS, SINALOA, A LOS 25 DÍAS DEL MES DE JULIO DE 2024.
(...)”

De los contratos de prestación de servicios de obra celebrado por la hoy actora se advierte que las partes acordaron que **** ***** como contratista, le prestaría a la hoy actora, los servicios consistentes en **servicios de obra a precio alzada**, a efecto “REHABILITACION Y MANTENIMIENTO A TERRACERIAS DE PATIO DE MANIOBRAS DE AREA DE BODEGAS” y “MANTENIMIENTO A ESTRUCTURAS METALICAS Y TECHUMBRES Y COBERTIZOS EN BODEGAS” de la empresa actora, asimismo, se estableció que el proveedor prestaría los servicios en la bodegas de la empresa ubicada en ***** y que por tales servicios especializados se realizaría el pago correspondientes a \$482,758.62 y \$1´396,551.72 más el Impuesto al Valor Agregado.

Ahora bien, del análisis realizado a los Comprobantes Fiscales Digitales expedidos por el proveedor **** ***** en favor de la actora, los cuales reflejan el pago por el servicio prestado a la actora, constan a fojas 266, 267, 270 y 272 de autos, documentos que se les otorga valor probatorio en juicio, conforme al artículo 46 de la mencionada ley; de su análisis se advierte que fueron expedidos con fecha 02 y 14 de agosto de 2024 y en su descripción o concepto se señalo “MANTENIMIENTO A ESTRUCTURA METALICA Y LAMINADO EN TECHUMBRES BODEGAS *****”, “REHABILITACION Y MANTENIMIENTO DE TERRACERIAS EN BODEGAS *****”, “TRABAJOS DE CONEXIÓN DE BOMBAS HIDRONEUMÁTICO EN PLANTA DE TRATAMIENTO DE AGUA EN CAMPO LA LONGORIA” y “TRABAJOS DE TUBERIA SANITARIA Y EXTRACTOR PARA BODEGAS DE CAMPO LONGORIA”.

Aunado a lo anterior de los contratos se advierte en la cláusula cuarta que se señala que las prestaciones del trabajador correspondientes a obreras-patronales corren a cargo del contratista, entendiéndose que tiene trabajadores a su cargo, aunado a que la actora exhibe diversas fotografías a efecto de comprobar los trabajos realizados por el proveedor, en los cuales se advierten diversas personas realizado los trabajos de mantenimiento materia de contratos.

Se advierte que las facturas expedidas con fecha 14 de agosto de 2024 en las cuales el proveedor señalo en su descripción o concepto “MANTENIMIENTO A ESTRUCTURA METALICA Y LAMINADO EN TECHUMBRES BODEGAS *****” y “REHABILITACION Y MANTENIMIENTO DE TERRACERIAS EN BODEGAS *****” coinciden los montos de pagos

efectuado por el actor en concordancia con los contratos y de los cuales se efectúa el pago de Impuesto al Valor Agregado.

En análisis a la Escritura pública de la Constitución de la empresa, misma que fue exhibida por la actor en el recurso de revocación a efecto de acreditar su personalidad, misma que consta a fojas 184 a 196 de autos, y a la cual se le otorga valor probatorio pleno en juicio, en la parte que nos interesa, se observó que la sociedad mercantil ***** se constituyó el 07 de abril de 1994 mediante Escritura Pública número 5,765, Volumen LXV protocolizada ante el notario 30 del Estado de Sinaloa, se observa que el objeto de la sociedad es la siguiente:

- 1.- Siembra, producción, servicio y demás que sea necesario, de toda clase de granos, así como de papa y otros productos e insumos, relacionados con la Agricultura u otras actividades productivas, nacionales o extranjeras, como semilla, fertilizantes, fungicidas, insecticidas, maquinarias y equipo y otros; la cría, adquisición, engorda, venta y procesamiento en todas sus fases hasta sus derivados primarios y secundarios de todas las especies pecuarias y ganaderas, incluyendo su exportación a otros países; la producción, elaboración de vitaminas, insumos o materias primas necesarias, para el cumplimiento de la alimentación agropecuaria, previsión de la sanidad animal; establecimiento de potreros o praderas para ganado, así como la realización de todo tipo de operaciones y actos tendientes al desarrollo y aseguramiento de la agricultura y ganadería y sus productos, así como la industrialización y transformación para lograr una mayor productividad, utilizando las mejores técnicas disponibles; construir y adquirir almacenes, corrales, industrias, que sean necesarios para la actividad Agrícola y ganadera incluyendo el establecimiento de todo tipo de canales de comercialización; la explotación de las actividades cinegéticas y turísticas.
- 2.- Establecer, adquirir, enajenar, administrar, explotar, arrendar, subarrendar y poseer por cualquier concepto toda clase de bienes y empresas relacionadas directa e indirectamente con el objeto señalado anteriormente.
- (...)
- 8.- La ejecución de todos los actos y la celebración de todos los contratos anexos, conexos o incidentales relacionados con el objeto social.
- 9.- La adquisición o enajenación por cualquier título o medio legal, de toda clase de bienes inmuebles o derechos reales o personales.

Por otro, a foja 246 de autos, obra agregada la Constancia de Situación Fiscal de la empresa actora, en la cual se advierte que se encuentra registrada ante el Registro Federal de Contribuyentes con las **actividades siembra, cultivo y cosecha de papa, maíz de grano y frijol**; asimismo, por el propio dicho de la parte actora, se conoce que su actividad principal es la **"agricultura"**.

Del análisis sistemático y la valoración conjunta de las pruebas antes descritas, quedó plenamente acreditado que el **giro comercial y objeto social principal** de la actora, ***** versa exclusivamente sobre el sector **agrícola**. En consecuencia, toda vez que las actividades ejecutadas por el tercero proveedor, ***** bajo la modalidad de **contrato de obra a precio alzado**, resultan ajenas e independientes a la actividad preponderante de la demandante, estas adquieren la naturaleza jurídica de **"servicios especializados"**, por tales motivos, se concluye que los actos administrativo y fiscales impugnados se encuentran debidamente **fundados y motivados**, revistiendo de total legalidad y validez la determinación dictada por las autoridades demandadas

En tales consideraciones, al tratarse **las operaciones de la prestación de servicios especializados**, el contratante (hoy actora) se encontraba obligado a verificar cuando se efectuó el pago de la contraprestación, que el contratista contaba con el registro a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo, tal como lo exige el párrafo tercero de la fracción V del artículo 27 de Ley del Impuesto Sobre la Renta, en relación con el artículo 5 fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por lo que hace al argumento de la actora relativo a que su proveedor no se encontraba obligado a inscribirse en el Registro de Prestadores de Servicios Especializados u Obras Especializadas (REPSE) de la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, debido a que los servicios no le fueron proporcionados con sus trabajadores en el domicilio de la hoy actora. resulta **infundada** tal apreciación, lo anterior es así, ya que la obligación de inscribirse en el Registro de la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, lo exigen los artículos 15-D tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y el artículo 27 fracción V, tercer párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, conforme a los cuales, se pueden dar efectos fiscales de deducción o acreditamiento a los pagos por subcontratación de servicios especializados que no formen parte del objeto social ni de la actividad preponderante de la empresa que los reciba.

Por lo cual, basta que los servicios recibidos tengan la calidad de especializados, esto es, que no formen parte de la actividad económica preponderante de la contribuyente.

Ahora bien, en la página de internet relativa al "*Registro de Prestadores de Servicios Especializados u Obras Especializadas (REPSE)*" de la Secretaría del Trabajo y Previsión Social¹, se encuentra publicada la "*Guía para cumplir con las obligaciones en materia de registro en el REPSE para las personas físicas o morales que ejecuten servicios u obras especializadas, en el marco de la reforma en materia de Subcontratación*" y un apartado de "*Preguntas frecuentes*", donde se indica que están obligados a registrarse en ese padrón, las personas físicas o morales que presten servicios especializados o realicen obras especializadas y que deseen proveer a un tercero (contratante) dichos servicios u obras especializadas y para ello pongan trabajadores propios a disposición del contratante; asimismo, se señala que el registro es exclusivamente para quien ponga trabajadores a disposición de un tercero para la realización de los servicios y las obras especializadas contratadas; y se señala como aspecto a considerar que los trabajadores realicen servicios en un espacio o centro de trabajo (propiedad, o bajo la administración o responsabilidad del contratante) distinto de aquel con quien guardan una relación laboral (contratista).

¹<https://repse.stps.gob.mx/#:~:text=Deber%C3%A1n%20registrarse%20en%20el%20Padr%C3%B3n,propios%20a%20disposici%C3%B3n%20del%20contratante.>

Conforme a lo anterior, se advierte que la Guía del Registro de Prestadores de Servicios Especializados u Obras Especializadas, señala como requisito que deben cumplir los prestados de servicios especializados, que los trabajadores de la contratista sean los que realicen los servicios especializados y que éstos se realicen en un espacio o centro de trabajo (propiedad, o bajo la administración o responsabilidad del contratante), circunstancia que no se encuentra regulada en los artículos 15 de la Ley Federal del Trabajo y 15-D del Código Fiscal de la Federación, ni en el Acuerdo por el que se dan a conocer las disposiciones de carácter general para el registro de personas físicas o morales que presten servicios especializados o ejecuten obras especializadas a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo.

No obstante, de los contratos de obra celebrados entre la hoy actora y **** * se señaló que el contratista conoce las características de la obra y se encuentra capacitado para llevar a cabo la ejecución de las obras, con su propia herramienta especializada, obras ejecutadas en las instalaciones (bodegas) del domicilio del actor en juicio, enviando a su personal a las instalaciones del cliente a efecto de ejecutar las acciones del contrato, con lo cual se entiende por cumplida la condición establecida en la Guía del Registro de Prestadores de Servicios Especializados u Obras Especializadas.

Con base en las consideraciones anteriores, se concluye que contrario a lo aducido por la parte actora, las autoridades demandadas sí justificaron la razón por la cual consideró como especializados los servicios otorgados por **** * al haber asentado en las resoluciones recurridas y en la impugnada, que ello se debía a que tales servicios son ajenos a la actividad principal de la contribuyente, es decir, no hacen parte del objeto social de la contribuyente, lo cual resulta coherente con lo establecido en los artículos 27, fracción V, último párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y 15-D tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

En tales consideraciones, resulta correcta la determinación de la autoridad al negar la devolución de impuesto al valor agregado porque el contribuyente no cumplió con el requisito de deducibilidad previsto en el artículo 27 fracción V, tercer párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en relación con el diverso 5 fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como en los artículos 15-D tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y 15 de la Ley Federal del Trabajo, ya que el impuesto solicitado en devolución deriva del pago de los servicios especializados prestados por el proveedor **** * quien no se encuentra registrado en el Registro de Prestadores de Servicios Especializados u Obras Especializadas de la Secretaría del Trabajo y Previsión Social.

Sirven de apoyo a lo anterior las jurisprudencias que se citan a continuación:

SUBCONTRATACIÓN LABORAL. LOS ARTÍCULOS 15 DE LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO, 15-A DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL Y 29 BIS DE LA LEY DEL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES, AL

ESTABLECER OBLIGACIONES Y REQUISITOS PARA PRESTAR SERVICIOS U OBRAS ESPECIALIZADAS, NO TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD.

Hechos: Una persona promovió juicio de amparo indirecto en el que reclamó la inconstitucionalidad, entre otras disposiciones generales, de los artículos 15 de la Ley Federal del Trabajo, 15-A de la Ley del Seguro Social y 29 Bis de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, al sostener que establecen obligaciones y requisitos que son contrarios a los principios de proporcionalidad y razonabilidad.

Criterio jurídico: La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluye que los artículos 15 de la Ley Federal del Trabajo, 15-A de la Ley del Seguro Social y 29 Bis de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, reformados mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 de abril de 2021, no transgreden el principio de razonabilidad sino que, por el contrario, son acordes y proporcionales al objetivo de la reforma legal en materia de subcontratación.

Justificación: En los citados preceptos se establece que para obtener un registro como prestador de servicios especializados o executor de obras especializadas ante la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, se debe estar al corriente con las obligaciones fiscales y de seguridad social, y renovar dicho registro cada tres años, además de que tendrán la obligación de proporcionar cuatrimestralmente al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores diversa documentación e información relacionada con la prestación de dichos servicios. Estos requisitos buscan conseguir la principal finalidad de la reforma, esto es, evitar que el esquema de subcontratación laboral se traduzca en un medio para generar abusos e incumplimiento de obligaciones laborales, de seguridad social y fiscales, así como erradicar prácticas de simulación de contratación, elusión y evasión fiscal y de seguridad social. Además, atendiendo a que la información requerida se encuentra estrechamente relacionada con los contratos que los prestadores de servicios especializados o de ejecución de obras especializadas celebran de acuerdo con su objeto social o a su actividad económica preponderante y con el cumplimiento de las obligaciones laborales, de seguridad social y fiscales derivadas de dichas actividades, se estima que su cumplimiento no amerita costos o cargas desproporcionadas, de manera que la información requerida no sobrepasa el principio de razonabilidad.

Amparo en revisión 687/2022. Portal Dinámico, S.A. de C.V. 14 de junio de 2023. Cinco votos de los Ministros Yasmín Esquivel Mossa, Luis María Aguilar Morales, Loretta Ortiz Ahlf, Javier Laynez Potisek y Alberto Pérez Dayán. Ponente: Yasmín Esquivel Mossa. Secretarios: Illiana Camarillo González, Fanuel Martínez López, Elizabeth Miranda Flores, Luis Alberto Martínez Díaz y Lizbeth Berenice Montealegre Ramírez.

Tesis de jurisprudencia 91/2023 (11a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de seis de diciembre de dos mil veintitrés.

Esta tesis se publicó el viernes 05 de enero de 2024 a las 10:06 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 08 de enero de 2024, para los efectos previstos en el punto noveno del Acuerdo General Plenario 1/2021.

COMPROBANTES FISCALES. LA AUTORIDAD PUEDE VÁLIDAMENTE DESCONOCER SU EFECTO FISCAL CUANDO LAS OPERACIONES AMPARADAS EN ELLOS CAREZCAN DE MATERIALIDAD.- En la tesis 1a. CLXXX/2013, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación definió que los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales; es decir, su función es dejar constancia documental fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal

en concreto de un contribuyente. Ahora bien, no debe perderse de vista que a través de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal puede verificar si la factura emitida por un contribuyente, efectivamente consigna un hecho gravado por una contribución. En este sentido, el que no sea cuestionado el comprobante fiscal respecto a los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, no implica que proceda de forma automática, por ejemplo, el acreditamiento o la devolución solicitada con base en este, pues la autoridad al advertir por diversos medios que la operación a que se refiere la factura es inexistente, está en posibilidad de desconocer el efecto fiscal que el contribuyente pretende con dicho documento, ya sea acumulación de ingreso o deducción, pues no existe el hecho gravado por la contribución. Por ello, cuestionada la operación que ampara el comprobante, atendiendo a la carga probatoria que le corresponde en el juicio contencioso administrativo, le corresponde al demandante aportar otros medios de prueba para demostrar su materialidad.

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/38/2019)

Así lo acordó el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión del día veintiocho de agosto de dos mil diecinueve, ordenándose su publicación en la Revista de este Órgano Jurisdiccional. - Firman el Magistrado Carlos Chaurand Arzate, Presidente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, y el Licenciado Tomás Enrique Sánchez Silva, Secretario General de Acuerdos, quien da fe.²

Por otra parte, resultan insuficientes los argumentos vertidos por la actora tendientes a demostrar que con las pruebas aportadas en el trámite administrativo de devolución y en el medio de defensa, resultan suficientes para acreditar que realizó actos o actividades objeto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la forma en que realizó o se trasladó el pago por la prestación del servicio y el acreditamiento de la materialidad de las operaciones realizadas con el proveedor **** * toda vez que, del análisis realizado a los contratos de prestaciones de servicio de obra a precio alzada, y al objeto social de la empresa, es posible constatar con exactitud que no se cumplan con las condiciones establecidas en los artículo 27 fracción V, tercer párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en relación con el diverso 5 fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como en los artículos 15-D tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y 15 de la Ley Federal del Trabajo, es decir, **no opera el acreditamiento del impuesto**, ya que el tributo solicitado en devolución deriva del pago de los servicios “especializados” prestados por el proveedor, quien no se encuentra registrado en el Registro de Prestadores de Servicios Especializados u Obras Especializadas de la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, por lo que, resulta insuficiente lo sostenido por la demandante.

Por tanto, este Órgano Jurisdiccional se abstiene de estudiar los demás argumentos expuesto por la actora y que tiene relación directa con el proveedor **** * en virtud de que cualquiera que fuera el resultado de los mismos, en nada variaría el sentido del presente fallo, toda vez que subsiste el principal motivo de rechazo analizado, por lo que, no se desvirtuaría la citada presunción de legalidad de dicha resolución, de conformidad con lo antes expuesto.

CUARTO. Con fundamento en los artículos 49 y 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se analiza el **cuarto** concepto de impugnación del escrito de demanda, en el cual la actora señala que resulta ilegal la resolución a través de la cual se niega la devolución

² Tesis: R.T.F.J.A. Octava Época. Año IV. No. 38. Septiembre 2019. p. 66.

de Impuesto al Valor Agregado correspondiente al periodo agosto de 2024, por un monto de \$347,457.00, ya que del contenido de la resolución, únicamente se advierte que se observaron operaciones efectuadas con el proveedor **** * operaciones que no generaron la totalidad del saldo a favor y que fue negada por la autoridad, sin que la misma hubiera fundado y motivados las causas, motivos razones del por qué negó la totalidad del saldo a favor si únicamente observó operaciones con el proveedor las cuales generaron un impuesto por un total de \$316,824.03.

La representación jurídica de la autoridad demandada sostuvo la legalidad de las actuaciones de su representada, al encontrarse debidamente fundadas y motivadas.

Es **infundado** el concepto de impugnación.

Es importante dirigirnos a la resolución recurrida contenida en el oficio 500-51-00-01-01-2025-00723, de fecha 07 de enero de 2025, a través de la cual autoriza parcialmente la solicitud de devolución de la parte actora, por concepto de Impuesto al Valor Agregado, correspondiente al periodo de agosto de 2024, y de la cual en la parte que nos interesa se resolvió medularmente lo siguiente:

"(...)"

2.- Así mismo, en atención al numeral **CINCO** del requerimiento de información descrito con anterioridad se conoció que aporta papel de trabajo con la integración de las erogaciones efectuadas con el 100% de los proveedores, con los que realizó operaciones gravadas para el Impuesto al Valor Agregado de las cuales se advierte que realiza erogaciones atípicas a su actividad por lo que procedió a elaborar el cuadro comparativo tal como se reproduce a continuación:

[illegible]

Derivado de lo anterior no es factible el acreditamiento en cantidad de **\$30,632.95**, toda vez que se consideran que no son estrictamente indispensables de acuerdo a las disposiciones fiscales y en específico, fracción I, del artículo 27 de la ley de Impuesto Sobre la Renta, y la fracción I, del artículo 5º de la ley de Impuesto al Valor Agregado vigentes 2024, asimismo

un gasto se considera estrictamente indispensable cuando se encuentra vinculado directamente con la realización del objeto social de la empresa, donde, de no realizarse dicha erogación, las actividades de la empresa disminuirían o simplemente no podrían cumplirse. (...)”

Del análisis que este juzgador realizó a la resolución recurrida en el cual la autoridad resolvió la solicitud de devolución de la actora, se advierte que observo erogaciones atípicas realizadas por la actora, con diversos proveedores por concepto de **“viáticos, gasto de viaje”, “consumo”, “Telcel”, “recarga telefónica”, etc.**, del cual obtuvo un Impuesto al Valor Agregado en cantidad de \$30,632.95, sin embargo, la autoridad recurrida señaló que no es factible su acreditamiento, al no considerarse indispensables para la actividad de la empresa.

Resulta primordial analizar, los artículos 5, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como el ordinal 27, primer párrafo, fracción I, primer párrafo de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, los cuales establecen lo siguiente:

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

"Artículo 5. *Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:*

I. *Que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%. Para los efectos de esta Ley, **se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto.** Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, únicamente se considerará para los efectos del acreditamiento a que se refiere esta Ley, el monto equivalente al impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto al valor agregado que haya pagado con motivo de la importación, en la proporción en la que dichas erogaciones sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta.*

Tratándose de inversiones o gastos en períodos preoperativos, se podrá estimar el destino de los mismos y acreditar el impuesto al valor agregado que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto que establece esta Ley. Si de dicha estimación resulta diferencia de impuesto que no exceda de 10% del impuesto pagado, no se cobrarán recargos, siempre que el pago se efectúe espontáneamente;

II. *Que el impuesto al valor agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes fiscales a que se refiere la fracción III del artículo 32 de esta Ley;*

III. *Que el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate;*

IV. *Que tratándose del impuesto al valor agregado trasladado que se hubiese retenido conforme al artículo 1o.-A de esta Ley, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en la misma. El impuesto retenido y enterado, podrá ser acreditado en la declaración de pago mensual siguiente a la declaración en la que se haya efectuado el entero de la retención, y*

V. *Cuando se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o cuando sea aplicable la tasa de 0%, sólo por una parte de las actividades que realice el contribuyente, se estará a lo siguiente:*

a) Cuando el impuesto al valor agregado trasladado o pagado en la importación, corresponda a erogaciones por la adquisición de bienes distintos a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, por la adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar las actividades por las que se deba pagar el

impuesto al valor agregado o les sea aplicable la tasa de 0%, dicho impuesto será acreditable en su totalidad;

b) Cuando el impuesto al valor agregado trasladado o pagado en la importación, corresponda a erogaciones por la adquisición de bienes distintos a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, por la adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar las actividades por las que no se deba pagar el impuesto al valor agregado, dicho impuesto no será acreditable;

c) Cuando el contribuyente utilice indistintamente bienes diferentes a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, servicios o el uso o goce temporal de bienes, para realizar las actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado, para realizar actividades a las que conforme esta Ley les sea aplicable la tasa de 0% o para realizar las actividades por las que no se deba pagar el impuesto que establece esta Ley, el acreditamiento procederá únicamente en la proporción en la que el valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o a las que se aplique la tasa de 0%, represente en el valor total de las actividades mencionadas que el contribuyente realice en el mes de que se trate, y

d) Tratándose de las inversiones a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta, el impuesto al valor agregado que le haya sido trasladado al contribuyente en su adquisición o el pagado en su importación será acreditable considerando el destino habitual que dichas inversiones tengan para realizar las actividades por las que se deba o no pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%, debiendo efectuar el ajuste que proceda cuando se altere el destino mencionado. Para tales efectos se procederá en la forma siguiente:

1. Cuando se trate de inversiones que se destinen en forma exclusiva para realizar actividades por las que el contribuyente esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o a las que les sea aplicable la tasa de 0%, el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente o el pagado en su importación, será acreditable en su totalidad en el mes de que se trate.

2. Cuando se trate de inversiones que se destinen en forma exclusiva para realizar actividades por las que el contribuyente no esté obligado al pago del impuesto que establece esta Ley, el impuesto al valor agregado que haya sido efectivamente trasladado al contribuyente o pagado en la importación no será acreditable.

3. Cuando el contribuyente utilice las inversiones indistintamente para realizar tanto actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado o les sea aplicable la tasa de 0%, así como a actividades por las que no esté obligado al pago del impuesto que establece esta Ley, el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente o el pagado en la importación, será acreditable en la proporción en la que el valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o se aplique la tasa de 0%, represente en el valor total de las actividades mencionadas que el contribuyente realice en el mes de que se trate debiendo, en su caso, aplicar el ajuste a que se refiere el artículo 50.-A de esta Ley.

Los contribuyentes que efectúen el acreditamiento en los términos previstos en el párrafo anterior, deberán aplicarlo a todas las inversiones que adquieran o importen en un período de cuando menos sesenta meses contados a partir del mes en el que se haya realizado el acreditamiento de que se trate.

A las inversiones cuyo acreditamiento se haya realizado conforme a lo dispuesto en el artículo 50.-B de esta Ley, no les será aplicable el procedimiento establecido en el primer párrafo de este numeral.

4. Cuando las inversiones a que se refieren los numerales 1 y 2 de este inciso dejen de destinarse en forma exclusiva a las actividades previstas en dichos numerales, en el mes en el que ello ocurra, se deberá aplicar el ajuste previsto en el artículo 50.-A de esta Ley."

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

"Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos:
..."

Por lo que respecta al artículo 5 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, establece que para que pueda operar **el acreditamiento del impuesto al valor agregado es necesario:**

1) que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%, considerándose estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto;

2) que el impuesto al valor agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes a que se refiere la fracción III del artículo 32 de esa Ley;

3) que el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate;

4) que tratándose del impuesto al valor agregado trasladado que se hubiese retenido conforme al artículo 10.-A de esa Ley, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en la misma, con excepción de lo previsto en la fracción IV de dicho artículo; y

5) cuando se trate de actividades que estén gravadas con la tasa general o con la tasa 0% se apliquen los procedimientos y porcentajes de acreditamiento que se prevén en la ley.

Por su parte, el artículo 27, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, prevé que las deducciones deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

Una vez esclarecido lo anterior y para mayor comprensión, cabe precisar cuál es la naturaleza del impuesto al valor agregado, su objeto y los sujetos obligados al pago y entero del impuesto.

En relación con su naturaleza el impuesto al valor agregado es un impuesto indirecto que tiene por finalidad gravar el consumo, por lo que su objeto es el valor que se añade al realizar los actos o actividades gravadas por dicho tributo.

Asimismo, dentro de las características principales de este impuesto se encuentra la repercusión, esto es, que el causante del gravamen no es directamente quien paga el mismo, sino que lo traslada a un tercero en tasa igual a la que está obligado a tributar, por lo que existen un sujeto formal y uno material.

Así, existen dos sujetos, el consumidor final (sujeto material) que realiza los hechos imponible que se citan en el artículo 1º de la ley de la materia, convirtiéndose en el sujeto de la obligación tributaria de pago del impuesto al valor agregado, ya que, por efectos de la traslación, aunque no de forma directa al fisco federal, es quien paga el impuesto, estando obligado a aceptar la carga tributaria de éste.

Sin embargo, dado que el hecho imponible de este impuesto grava manifestaciones indirectas de capacidad contributiva atendiendo al patrimonio del consumidor final, siendo su objeto el valor que se añade al realizar los actos o actividades gravadas por dicho tributo, el sujeto pasivo de la obligación de pagar el impuesto al encontrarse obligado por ley a trasladarlo cuando así corresponda, se convierte para estos efectos en el contribuyente formal (sujeto pasivo formal o contribuyente de derecho de dicho impuesto).

Resulta aplicable de manera análoga la tesis transcrita de la cual se advierte que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en términos generales, afirma que el carácter de **indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución de la actividad económica del contribuyente**, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que cumplimente en forma cabal su actividad económica como persona física y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, ello podría tener como consecuencia la disminución de su actividad económica, la cual le depara un detrimento a sus ingresos, es decir, de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su perjuicio.

Bajo esas consideraciones, esta Sala procede analizar las documentales que fueron exhibidas por la actora ante las diversas instancias a efecto de acreditar la procedencia de la devolución solicitada, pruebas que fueron remitidas por la autoridad demandada y que versan en el expediente administrativo, las cuales se describen de la siguiente manera:

- Constancia de Situación Fiscal.
- Acta Constitutiva de la empresa.
- Facturas

Documentales valoradas conforme a lo dispuesto por los artículos 46, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, 93, fracciones II y III, 129, 133, 202, 203 y 207, del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria.

Documentales que fueron analizadas en el anterior considerando y de las cuales se llegó a la plena convicción de que el **giro comercial y objeto social principal** de la actora, ******* ** **** versa exclusivamente sobre el sector **agrícola**.

Asimismo, de la tabla comparativa señalada por la autoridad recurrida, se advierte que corresponde a los gastos efectuados por la actora con diversos proveedores por concepto de "**paquete prepago, paquete amigo sin límite, consumo, viático, etc.**", por lo cual, en el periodo de Agosto de 2024, del cual se acredita el Impuesto al Valor Agregado en cantidad de **\$30,632.95**.

En esa línea de análisis, los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación prevén lo correspondiente a los comprobantes fiscales, y dispone que además de las exigencias relativas, tales como la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio por el que se expiden, deben ser impresos por establecimientos autorizados por la autoridad hacendaria. Por lo cual, la función de los comprobantes fiscales, se colige que están dotados de una serie de requisitos adicionales **cuya finalidad es que el documento, por sí mismo, se utilice para la función que fue creado, es decir, como un elemento de prueba**; razón por la cual, deberá contener aquellos elementos de identificación necesarios y básicos para saber quién los expidió, a favor de quién y, en lo que interesa al caso, **por cuál concepto (servicios)**, lo que explica por qué debe detallarse el servicio o actividad que justificó la emisión del comprobante, **pues con ello se busca tener la certeza de que el gasto efectuado es indispensable para la actividad comercial del interesado en la deducción o acreditamiento en cuestión**.

En ese contexto, la "descripción del servicio o del uso o goce que amparen", alude a una referencia del servicio prestado, ya que ello permite conocer si se trata de una erogación estrictamente indispensable para los fines de su actividad del contribuyente y, por ende, acreditables para su deducción.

Resulta aplicable al caso la tesis con número de registro 2013750, publicada el 24 de febrero de 2017 en el Semanario Judicial de la Federación, misma que se transcribe a continuación.

"(...)

COMPROBANTES FISCALES. LA "DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO" A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEBE CONSTAR EN ELLOS Y NO EN UN DOCUMENTO DISTINTO, A EFECTO DE DEMOSTRAR QUE LOS GASTOS QUE AMPARAN SON Estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente y, por ende, acreditables para su deducción.

De acuerdo con los artículos 5o., fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, uno de los requisitos para que sea acreditable la primera contribución referida y, por ende, deducible, es que las erogaciones realizadas sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente. En relación con ello, los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación prevén, en lo que interesa, que los comprobantes fiscales, además de las exigencias relativas, tales como la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio por el que se expiden, deben ser impresos por establecimientos autorizados por la autoridad hacendaria. En este contexto, del análisis en torno a los comprobantes fiscales

y su función, se colige que están dotados de una serie de requisitos adicionales cuya finalidad es que el documento, por sí mismo, se utilice para la función que fue creado, es decir, como un elemento de prueba; razón por la cual, deberá contener aquellos elementos de identificación necesarios y básicos para saber quién los expidió, a favor de quién y, en lo que interesa al caso, por cuál concepto (servicios), lo que explica por qué debe detallarse el servicio o actividad que justificó la emisión del comprobante, pues con ello se busca tener la certeza de que el gasto efectuado es indispensable para la actividad comercial del interesado en la deducción o acreditamiento en cuestión. En ese contexto, la locución "descripción del servicio o del uso o goce que amparen", contenida en la fracción V del artículo 29-A citado, alude a una referencia del servicio prestado que contenga los datos suficientes que informen claramente del servicio concreto que se prestó al beneficiado, de manera que dicho señalamiento no puede ser tan ambiguo que no informe el servicio recibido por la causante, ya que ello no permitiría conocer si se trata de una erogación estrictamente indispensable para los fines de su actividad, como lo exigen los preceptos inicialmente mencionados. Por tanto, la "descripción del servicio" a que alude el último artículo indicado, la cual otorga certeza de la existencia del hecho u acto querido, debe constar en los comprobantes fiscales y no en un documento diverso, por ejemplo, un contrato de prestación de servicios, pues su impresión en alguno de los establecimientos autorizados es lo que genera la seguridad jurídica de que lo consignado o descrito corresponde al servicio otorgado, finalidad que no se logra cuando la descripción se realiza en documentos no generados en la forma prevista en los preceptos citados. Lo anterior, a efecto de demostrar que los gastos que amparan son estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente y, por ende, acreditables para su deducción."

(Énfasis añadidos)

Expuesto lo anterior, del análisis que esta Juzgador realizó a las de pruebas ofrecidas por la parte actora en fase administrativa de solicitud de devolución (papeles de trabajo, facturas, constancia de situación fiscal, acta constitutiva de la empresa), **resultan insuficientes para acreditar en juicio**, que los gastos y deducciones efectuadas por el periodo sujeto a revisión (agosto de 2024), Impuesto al Valor Agregado en cantidad total de **\$30,632.95. , no es factible su acreditamiento, toda vez que no se consideran estrictamente indispensables con el objeto social de la empresa**, de conformidad con los artículos artículo 27, fracción V, último párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente al momento de su causación, en relación con el artículo 5, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Puesto que la actora, no exhibe pruebas adicionales con las cuales se acredite que las erogaciones efectuadas que se encuentran contenidos en los CFIS emitidos por diversos proveedores por concepto de **"viáticos, gasto de viaje", consumo", "Telcel", "recarga telefónica", etc., tengan** relación directa con el objeto social de la empresa la cual consiste en **Actividad Económica Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras**.

Por lo cual, los gastos que el actor pretende deducir y que esta Sala observa que corresponden a viáticos y gastos de viaje, con el objeto de cubrir erogaciones suscitadas por gastos de alojamiento, alimentos y transporte, estando obligado a acreditar que el cómo beneficiario de dichas erogaciones, tienen relación directa con el objeto social de su empresa, para considerarse estrictamente indispensables, sin embargo, dicha cuestión no se acredita en

el presente juicio, al no exhibir documental que puede ligarse directamente a las erogaciones que pretende deducir como viáticos.

De ahí que, al no cumplir con la carga procesal de exhibir la documental idónea con la que se acredite fehacientemente que los gastos efectuados por concepto de "viáticos, gasto de viaje", consumo", "Telcel", "recarga telefónica", etc.", que pretende deducir por corresponder a viáticos y que solicitó en devolución sean estrictamente indispensables para la consecución de su actividad económica, por tanto, válidamente la autoridad determinó negar la solicitud de devolución de Impuesto al Valor Agregado, por el periodo de agosto de 2024.

Apoya lo anterior, los siguientes precedentes:

"VIII-P-SS-123

DEDUCCIÓN DE VIÁTICOS O GASTOS DE VIAJE. REQUISITOS PARA SU PROCEDENCIA.- Si bien el artículo 32 fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2009, prevé que no será procedente la deducción de una serie de conceptos previstos en el precepto en comento, encontrándose dentro de estos, las erogaciones por viáticos o gastos de viaje; sin embargo, dicha cuestión atañe al supuesto en el que los referidos gastos no se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático o cuando se apliquen dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente; lo que a contrario sensu, es de interpretarse, en el sentido de considerar procedentes las deducciones respecto erogaciones por viáticos o gastos de viaje cuando se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático, debiendo ser esta, imperiosamente, empleada de la contribuyente o aquella preste servicios profesionales directamente a quien pretende deducir las referidas erogaciones, ello pues el numeral citado contempla que para que resulten procedentes las deducciones de mérito, las personas a favor de las cuales se realicen las erogaciones en comento, deben tener una relación de trabajo con el contribuyente en los términos del Capítulo I del Título IV de dicha Ley o bien le presten servicios profesionales; por lo cual, el contribuyente que pretenda deducir los gastos en cita, se encuentra constreñido, entre otras cuestiones, a acreditar que el personal beneficiario de dichos gastos, tiene una relación laboral hacia este, o le otorgó servicios profesionales durante el ejercicio fiscal cuyas deducciones por gastos de viáticos o de viaje pretende efectuar.

...
R.T.F.J.A. Octava Época. Año II. No. 14. Septiembre 2017. p. 123"

"VIII-P-SS-404

GASTOS DE HOSPEDAJE, ALIMENTOS Y VIÁTICOS QUE NO SE RELACIONEN CON EL OBJETO SOCIAL DE LA EMPRESA.- NO CONSTITUYEN GASTOS ERICTAMENTE INDISPENSABLES.-El artículo 31, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2003 establece que las deducciones autorizadas en ese Título deberán reunir entre otros requisitos, el ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esa ley y las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los casos que ahí se indican. Ahora bien, el Poder Judicial de la Federación en diversas tesis ha considerado que el carácter de indispensable se encuentra vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, esto es, que se trate de un gasto necesario para que cumpla en forma cabal sus actividades como persona moral y que le represente un beneficio, que de no realizarse podría tener como consecuencia la suspensión de sus actividades de la empresa o la disminución de estas. Por lo que, si derivado del análisis que hace esta Juzgadora del objeto social de la empresa y de sus respectivos programas derivados de esta se advierte que no resultan indispensables para la consecución de sus fines, es evidente que procede confirmar el rechazo efectuado por la autoridad por los conceptos indicados.

...
R.T.F.J.A. Octava Época. Año V. No. 44. Marzo 2020. p. 186"

"VIII-P-1aS-321

ESTADOS DE CUENTA BANCARIOS, CONSTITUYEN UN MEDIO PARA DETERMINAR LA EXISTENCIA DE INGRESOS Y EGRESOS DEL CONTRIBUYENTE.-De conformidad con el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, durante la práctica de la visita domiciliaria, las autoridades pueden requerir a los contribuyentes la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales. En ese contexto, si bien es cierto los estados de cuenta bancarios no se encuentran expresamente contemplados en el artículo en comento; **también lo es, que son documentos en los que se hacen constar ingresos, retiros, existencia de valores, comisiones bancarias cobradas, intereses ganados o impuestos retenidos; lo que evidentemente tiene relación con la contabilidad, y por ende constituyen un medio para demostrar la existencia de ingresos y egresos del contribuyente, así como para verificar el debido cumplimiento de las disposiciones tributarias.**

...
R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 20. Marzo 2018. p. 202."

Es infundado el argumento de la actora, en el cual señalo que es ilegal la resolución recurrida a través de la cual se niega la devolución por un monto de \$347,457.00, ya que del contenido de la resolución, únicamente se advierte que se observaron operaciones efectuadas con el proveedor **** * sin que la misma hubiera fundado y motivados las causas, motivos razones del por qué negó la totalidad del saldo a favor si únicamente observó operaciones con el proveedor las cuales generaron un impuesto por un total de \$316,824.03.

En contraposición a los argumentos vertidos por la accionante, del **estudio exhaustivo del acto administrativo primigenio y de la resolución materialmente impugnada**, se colige que la autoridad demandada **cumplió con la garantía de fundamentación y motivación** al emitir la negativa de devolución por la cantidad total de \$30,632.95, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado, determinación se emitió en estricta observancia del artículo 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, determinando la improcedencia del saldo solicitado en virtud de que las erogaciones realizados por la actora **carecen del requisito de estricta indispensabilidad** respecto a su objeto social, lo anterior, con apoyo en los numerales 27, fracción V, último párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en correlación armónica con el artículo 5, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Aunado a ello, **este órgano jurisdiccional advierte una omisión argumentativa en el libelo de demanda**, toda vez que la enjuiciante omitió verter conceptos de impugnación tendientes a controvertir el fondo de las erogaciones catalogadas como atípicas por la autoridad, incumpliendo con la carga de desvirtuar la legalidad del acto

Por su parte, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció en la tesis que se cita a continuación lo siguiente:

"Época: Novena Época
Registro: 173334
Instancia: Primera Sala
Tipo de Tesis: Aislada
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo XXV, Febrero de 2007
Materia(s): Administrativa
Tesis: 1a. XXX/2007
Página: 637

DEDUCCIÓN DE GASTOS NECESARIOS E INDISPENSABLES. INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 29 Y 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. De la lectura de los artículos 29 y 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que las personas morales que tributan en los términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta tienen la posibilidad de deducir, entre otros conceptos, los gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente. Las disposiciones mencionadas efectúan una mención genérica del requisito apuntado, lo cual se justifica al atender a la cantidad de supuestos casuísticos, que en cada caso concreto puedan recibir el calificativo de "estrictamente indispensables"; por tanto, siendo imposible dar una definición que abarque todas las hipótesis factibles o establecer reglas generales para su determinación, resulta necesario interpretar dicho concepto, atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. En términos generales, es dable afirmar que el carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que cumplimente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, ello podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de éstas, es decir, cuando de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su perjuicio. De ello se sigue que los gastos susceptibles de deducir de los ingresos que se obtienen, son aquellos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social. A partir de la indispensabilidad de la deducción, se desprende su relación con lo ordinario de su desembolso. Dicho carácter ordinario constituye un elemento variable, afectado por las circunstancias de tiempo, modo y lugar -y, por ende, no siempre es recogido de manera inmediata por el legislador, en razón de los cambios vertiginosos en las operaciones comerciales y en los procesos industriales modernos-, pero que de cualquier manera deben tener una consistencia en la mecánica del impuesto. En suma, es dable afirmar que los requisitos que permiten determinar el carácter deducible de algún concepto tradicionalmente se vinculan a criterios que buscan ser objetivos, como son la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias, la identificación de las mismas con los fines de la negociación, la relación que guardan los conceptos de deducción con las actividades normales y propias del contribuyente, así como la frecuencia con la que se suceden determinados desembolsos y la cuantificación de los mismos.

Amparo en revisión 1662/2006. Grupo TMM, S.A. 15 de noviembre 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo."

QUINTO. De conformidad con los artículos 49 y 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se procede al análisis de manera conjunta de los conceptos **quinto** y **sexto** del escrito inicial de demanda, en el cual aduce que las resoluciones combatidas resultan ilegales, en atención a lo dispuesto por el artículo 22 séptimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, debió efectuar un segundo requerimiento a la actora con el fin de allegarse de la documentación e información necesaria para poder acreditar el alcance probatorio del contrato cuestionado.

Asimismo, solicita el derecho subjetivo a la devolución del saldo a favor y se ordene a la autoridad devuelva la cantidad debidamente actualizada y con los intereses en términos del artículo 22-A y 17-A del Código Fiscal de la Federación.

La representación jurídica de la autoridad demandada sostuvo la legalidad de las actuaciones de su representada, al encontrarse debidamente fundadas y motivadas.

Son **infundados** los conceptos de impugnación, conforme a lo siguiente:

A efecto de dilucidar la cuestión efectivamente planteada, este Juzgador estima pertinente señalar el contenido del artículo 22, séptimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, el cual establece a la letra lo siguiente:

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

(...)

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

contribuyente los datos, informes o documentos, antes señalados, el periodo transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el primer requerimiento de los mismos y la fecha en que éstos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, ya sea con motivo del primer o segundo requerimiento, no se considerará en el cómputo del plazo para la devolución antes mencionado. (...)"

Del numeral antes transcrito se advierte en la parte que interesa, que las autoridades fiscales para verificar la procedencia de la devolución **podrán** requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de 20 días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos **adicionales que considere necesarios** y que estén relacionados con la misma.

Asimismo, el legislador señala en el mismo párrafo (séptimo) del ordenamiento, que las autoridades fiscales sólo **podrán** efectuar un **nuevo requerimiento** (segundo requerimiento) dentro de los diez días siguientes a la fecha en la que se haya cumplido el primer requerimiento, cuando se refiera a datos, informes o documentos que hayan sido aportados por el contribuyente al atender dicho requerimiento.

Por otro lado, el verbo poder, cuya conjugación se utiliza en el artículo previamente analizado, conforme al Diccionario de la Lengua Española editado por la Real Academia Española significa lo siguiente: "*Poder. Tener expedita la facultad o potencia de hacer algo. Tener facilidad, tiempo o lugar de hacer algo.*"

De ahí que el término "poder" o su conjugación "podrá" -como se prevé en el artículo antes analizado-, hace referencia a **una expresión de permisión** a la autoridad fiscal para requerir al contribuyente información y documentación **adicionales que estime necesarios** para verificar la devolución, o bien de no estimarlo necesario por contar con los elementos que estima suficientes para resolver dicha devolución, abstenerse de practicar requerimiento alguno y resolver la devolución planteada.

En tales consideraciones, esta Sala determina que la facultad establecida en el artículo 22, párrafo séptimo del Código Fiscal de la Federación, se trata de una **facultad discrecional**, la cual como lo ha precisado la doctrina se da cuando la ley le otorga al funcionario administrativo un amplio campo de apreciación, para decidir si debe obrar o debe abstenerse para resolver cuándo y cómo debe obrar o aun para determinar libremente el contenido de su posible actuación, **lo cual ciertamente se actualiza en el presente caso.**

En efecto de interpretar el precepto legal como lo pretende la impetrante, se daría el supuesto de que aun y cuando la autoridad contara con toda la información y documentación existente para resolver la devolución planteada, se efectuaran requerimientos innecesarios o excesivos que solo dilatarían el procedimiento de devolución, por ello el legislador facultó discrecionalmente a la autoridad fiscal para que ésta decidiera cuándo requerir información y documentación adicional para resolver, pues la facultad en comento únicamente coadyuva a

tener todos los elementos **que estime necesarios la autoridad fiscal** para resolver, tal y como se advierte del propio numeral.

Bajo ese contexto, si en la especie la autoridad demandada consideró que contaba con la información y documentación necesarios para resolver la solicitud propuesta por la actora, no se le puede exigir como lo pretende la demandante que, requiera información y documentación adicional, pues se reitera nos encontramos en presencia de una facultad discrecional, **máxime que la autoridad fiscal en ningún momento determinó que no contaba con elementos para resolver**, por el contrario, como ya se verificó de la información y documentación con la que contaba le resultó suficiente para determinar la negativa recurrida, es decir, la demandada constato con exactitud que no se cumplan con las condiciones establecidas en los artículo 27 fracción V, tercer párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en relación con el diverso 5 fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como en los artículos 15-D tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y 15 de la Ley Federal del Trabajo, es decir, **no opera el acreditamiento del impuesto**, ya que el tributo solicitado en devolución deriva del pago de los servicios "especializados" prestados por el proveedor **** * quien no se encuentra registrado en el Registro de Prestadores de Servicios Especializados u Obras Especializadas de la Secretaría del Trabajo y Previsión Social.

Sin que lo anterior, deje en estado de indefensión a la impetrante, toda vez que pasa por alto que, si consideraba que la autoridad negó dicha devolución de manera incorrecta, se encontraba facultada a demostrar la ilegalidad de tal determinación, a través de los medios probatorios idóneos que por cualquier motivo no exhibió en esta instancia, tal y como se expuso en el considerando anterior.

Bajo las consideraciones que anteceden, deviene infundada la pretensión del actor tendiente a reconocer el derecho subjetivo a la obtención del saldo a favor por concepto del Impuesto al Valor Agregado, correspondiente al periodo de agosto de 2024, por el monto histórico de \$347,457.00., lo anterior es así toda vez que la enjuiciante omitió aportar elementos de convicción idóneos y veraces para desvirtuar las observaciones de fondo y de forma en que se sustentó la negativa de la autoridad fiscalizadora, en consecuencia, al no haberse destruido los motivos de rechazo aducidos por la demandada, opera la presunción de legalidad y validez de los actos combatidos.

Consecuentemente al resultar infundados los argumentos expresados por la demandante y no acreditar los extremos de su acción, persiste la presunción de legalidad de la resolución impugnada y las recurridas, en términos del artículo 42 de la Ley Federal de

Procedimiento Contencioso Administrativo; por lo que, **con fundamento en el artículo 52, fracción I, del mismo ordenamiento, esta Sala reconoce la validez de las resoluciones controvertidas en el presente medio jurisdiccional.**

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

I. La parte actora no logró probar los extremos de su acción, en consecuencia,

II. Se reconoce la **validez** de la resolución impugnada y de la resolución recurrida, descritas en el resultando primero del presente fallo.

III. NOTIFÍQUESE.

Así lo resolvieron y firman los integrantes de la Primera Sala Regional en Sinaloa, Magistrada **Mayra Alicia Alvarado Cruz**, Titular de la Segunda Ponencia y Presidenta de la Sala, adscrita mediante Acuerdo G/JGA/55/2025, emitido por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal; El Magistrado **Edgar Daniel Guerrero Flores**, Titular de la Primera Ponencia, adscrito mediante el Acuerdo G/JGA/51/2026, emitido por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal Federal y el Licenciado **Jaime Arturo Ortega Vela**, en funciones de Magistrado de la Tercera Ponencia, de conformidad con el citado artículo, así como en el Acuerdo G/JGA/5/2026, emitido por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal Federal, con la asistencia de la Secretario de Acuerdos Licenciada **Adina Guadalupe Ríos Beltrán**, que actúa y da fe.

VMR

Mag. Edgar Daniel Guerrero Flores.

Mag. Mayra Alicia Alvarado Cruz.

MPML. Jaime Arturo Ortega Vela.

Lic. Adina Guadalupe Ríos Beltrán.

“El diecisiete de agosto de dos mil veintiséis, la licenciada Adina Guadalupe Ríos Beltrán, Secretaria de acuerdos con adscripción en Primera Sala Regional en Sinaloa, hago constar y certifico que en términos de lo previsto en los artículos 120, 115, párrafos, primero, segundo, tercero y cuarto de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, esta versión pública suprime toda aquella información considerada legalmente como confidencial, por tratarse de nombres de personas físicas, domicilio, ocupación o profesión, y demás supuestos legalmente previstos. Conste.”