Culiacán, Sinaloa, a **treinta de octubre de dos mil veinticuatro.** Vistos los autos del juicio citado al rubro e integrada la Primera Sala Regional del Noroeste III del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, conforme a lo previsto por los artículos 49 y 50, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se **procede a pronunciar sentencia definitiva en el juicio tramitado en la vía ordinaria al rubro citado**, en los siguientes términos.

R E S U L T A N D O

1°. Por escrito recibido en la Oficialía de Partes Común de las Salas Regionales del Noroeste III, el día 02 de julio de 2024, ******** ******* *****, en representación legal de ****** ******* *** ********* ** ** ** ** ** ** ** **, demandó la nulidad de la **resolución contenida en el oficio 600-51-2024-03537, de fecha 15 de mayo de 2024, emitida por la Administradora Desconcentrada Jurídica de Sinaloa "1" del Servicio de Administración Tributaria, a través de la cual resolvió el recurso de revocación confirmando la confirma la validez de las diversas resoluciones contenidas en los oficios números 500-51-00-01-01-2024-00106 y 500-51-00-01-01-2024-0528, de fechas 03 y 04 de enero de 2024, mediante las cuales la autoridad autorizó parcialmente su solicitud de devolución en cantidad total de $296,398.20, correspondiente a los periodos de agosto y septiembre de 2023, por concepto de Impuesto al Valor Agregado.**

2°. 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:

C O N S I D E R A N D O.

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; así como los diversos 48, fracción III, 49, fracción III, 81, fracción III, y demás aplicables del Reglamento Interior de este Tribunal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de julio de 2020.

SEGUNDO. La existencia jurídica de la resolución administrativa materia de esta controversia, se encuentra debidamente acreditada 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 1° de la citada Ley, toda vez que el demandante exhibe en el presente juicio el documento en el que consta dicho acto y, al contestar la demanda, la unidad administrativa

encargada de la defensa jurídica de la autoridad demandada, reconoce su existencia.

TERCERO. Esta juzgadora procede al estudio conjunto del **primero, segundo y tercer** conceptos de impugnación de la demanda, dada la estrecha relación que guardan entre sí.

En el **primer concepto de impugnación de la demanda** aduce que es ilegal la resolución recaída al recurso de revocación por ser incongruente y al haberse emitido de manera contraria a derecho.

Lo anterior, al considerar la autoridad que su mandante no tenía derecho a acreditar el impuesto al valor agregado, al no cumplir con los requisitos de deducibilidad previstos en los artículos 27, fracción V, último párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en relación con el numeral 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 15 de la Ley Federal del Trabajo; ya que al haber contratado de su proveedor ******** ********** ******** ** ** **** ** ***., diversos servicios especializados, sin que previamente verificara si dicho proveedor se encontraba dado de alta en el Registro de Servicios Especializados u Obras Especializadas (*REPSE*), y al no haberse registrado y por tratarse de servicios especializados, por ende, se incumple con lo dispuesto en dichos numerales, no pudiendo darle efectos de deducción y de acreditamiento a los comprobantes que le fueron emitidos con motivo de esa prestación de servicios.

Aduce que no existe elemento de subcontratación, por ende, no puede ser exigible al proveedor, de esos servicios, que se encuentren registrados en

el REPSE, tal y como se advierte de la página de internet de la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, en la plataforma referida a ese registro.

Que las autoridades se limitaron a indicar que se trataba de servicios especializados, por ser ajenos a la actividad principal de "****** *******" y por no corresponder a su objeto social, lo que se estima insuficiente para entender em qué consistían la "especialidad" de estos servicios, dado que de la consideración de que realmente se trataban de "servicios especializados" dependía la aplicación de lo establecido en los artículos 15-D, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y 15 de la Ley Federal del Trabajo, y por ende, la determinación de la deducibilidad y del acreditamiento en términos de los artículos 27, fracción V, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con el numeral 5, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Aduce la parte actora que las autoridades se apoyaron en una premisa falsa, como es la relativa a que el proveedor puso a sus trabajadores a disposición del cliente, existiendo por ende una subcontratación que hace obligatorio en REPSE. Que de ninguna parte del clausulado del contrato de prestación de servicios profesionales y de consulta, se pactó que para el cumplimiento de las obligaciones acordadas en el citado contrato, el personal de "*******", llevarían a cabo la prestación de esos servicios en las instalaciones de "****** *******".

Continua manifestando la parte actora que contrario a lo que determinó la autoridad al emitir el acto impugnado, la relación entre su mandante y su proveedor que en la especie se actualiza una subcontratación, debido a que nunca se pusieron los trabajadores del prestador de servicios ("******** ********** ******** ** ** ** ** ** ** *."), máxime que no existe ningún elemento que así lo implique ni mucho menos se acredita por la autoridad que la prestación de estos servicios se verificó precisamente en las instalaciones de la empresa "***** *******"

Que de acuerdo a los propios criterios de la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, si el prestador de servicios especializados no pone a sus trabajadores a disposición de su cliente, en consecuencia, no existe obligación de registrarse en el REPSE, lo que implica que la manera en que la autoridad resolvió el recurso de revocación resulte contraria a derecho, puesto que la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Sinaloa "1" no podía invocar como motivo para el rechazo parcial de las solicitudes de devolución presentadas respecto de los periodos de agosto de 2023, que no era acreditable el impuesto al valor agregado porque supuestamente no se encontraba registrado en ese REPSE, debido a que tal registro no le era exigible a dicho proveedor.

También aduce la demandante que la autoridad mejora la motivación de las resoluciones recurridas, al estimar que "Saturno" puso a su disposición a sus trabajadores de su representada, para el cumplimiento del contrato y que estos realizaron sus actividades en las instalaciones de "Frutas Frescas", debido a que los servicios no pudieron realizarse solos de manera automática y que por ello se debe entender que si los trabajadores de "Saturo" fueron quienes llevaron a cabo los servicios contratados por "Frutas Frescas", entonces, eso implica que dichos trabajadores sí estuvieron a disposición de "Frutas Frescas", entonces, eso implica que dichos trabajadores sí estuvieron a disposición de "Frutas Frescas".

En el **segundo concepto de impugnación de la demanda** la actora manifestó la indebida fundamentación de la competencia de la autoridad demandada, ya que la Administración Desconcentrada Jurídica es incompetente para definir que debe entenderse por servicios especializados.

Aduce la demandante que, la autoridad al emitir el oficio impugnado definió lo que a su criterio debe entenderse por "servicios especializados", sin justificar debidamente su competencia para ello, dado que ninguno de los artículos citados en la resolución se aprecia la norma que le conceda la atribución o facultad para definir ese término o para determinar que debe entenderse por "servicios especializados".

Finalmente, en el **tercer concepto de impugnación de la demanda la actora** manifestó que resultan ilegales las resoluciones recurridas, al sustentarse en hechos no acontecidos y por encontrarse indebidamente fundados y motivados.

Lo anterior es así, atendiendo a que, la autoridad reconoció la existencia de la prestación de servicios profesionales proporcionados por "*******" en favor de "****** *******", conforme al contrato de prestación de servicios profesionales y de consultoría de fecha 29 de julio de 2021, suscrito entre "******** ********** ******** ** ** ** ** ** ** *.," en su carácter de cliente.

Continua manifestando que, sin en las resoluciones recurridas nunca se cuestionó la materialidad de esas operaciones de prestación de servicios brindadas con motivo del contrato suscrito, por ende, resulta incongruente que la autoridad consigne como irregularidades tomadas en cuenta para autorizar únicamente de forma parcial las devoluciones solicitadas que su mandante no comprobó la materialidad con su proveedor, y que por ende dicha operaciones registradas se consideran inexistentes, dado que nunca fue observado por la autoridad durante el trámite de devolución.

Concluye la demandante, argumentando que los actos emitidos por la autoridad son contrarios a la garantía de legalidad en materia tributaria, al encontrarse indebidamente fundados y motivados, por lo que incumplen con lo establecido en los artículos 16 y 31, fracción IV Constitucionales y 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.

La defensa de la autoridad al contestar la demanda sostuvo la validez y legalidad del acto impugnado.

Al respecto, este Órgano Colegiado estima que **son infundados los** agravios que formula la demandante por las razones que se exponen a continuación.

Primeramente, cabe señalar que los artículos 16 constitucional y 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, exigen la debida fundamentación de la competencia de todo acto de autoridad:

> **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**
>
> *"**Artículo 16.-** Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.(...)"*
>
> ***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."*

Como se advierte, el artículo 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, establece que los actos administrativos deben ser expedidos por órgano competente y deben estar debidamente fundados y motivados, lo que resulta congruente con el derecho fundamental de legalidad que deben cumplir los actos de autoridad que afecten la esfera jurídica de los particulares conforme al primer párrafo del artículo 16 Constitucional.

En este sentido queda claro que, conforme a los preceptos jurídicos en cuestión, el acto impugnado debe encontrarse fundado y motivado, y por ello

se examina la resolución impugnada en el presente juicio a fin de determinar si cuenta o no con tales requisitos, documento agregado en autos del juicio a folios que van del 40 a 49, la cual merece pleno valor probatorio al tratarse de una documental pública en términos del artículo 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, y se reproduce a continuación:

"(…)

40

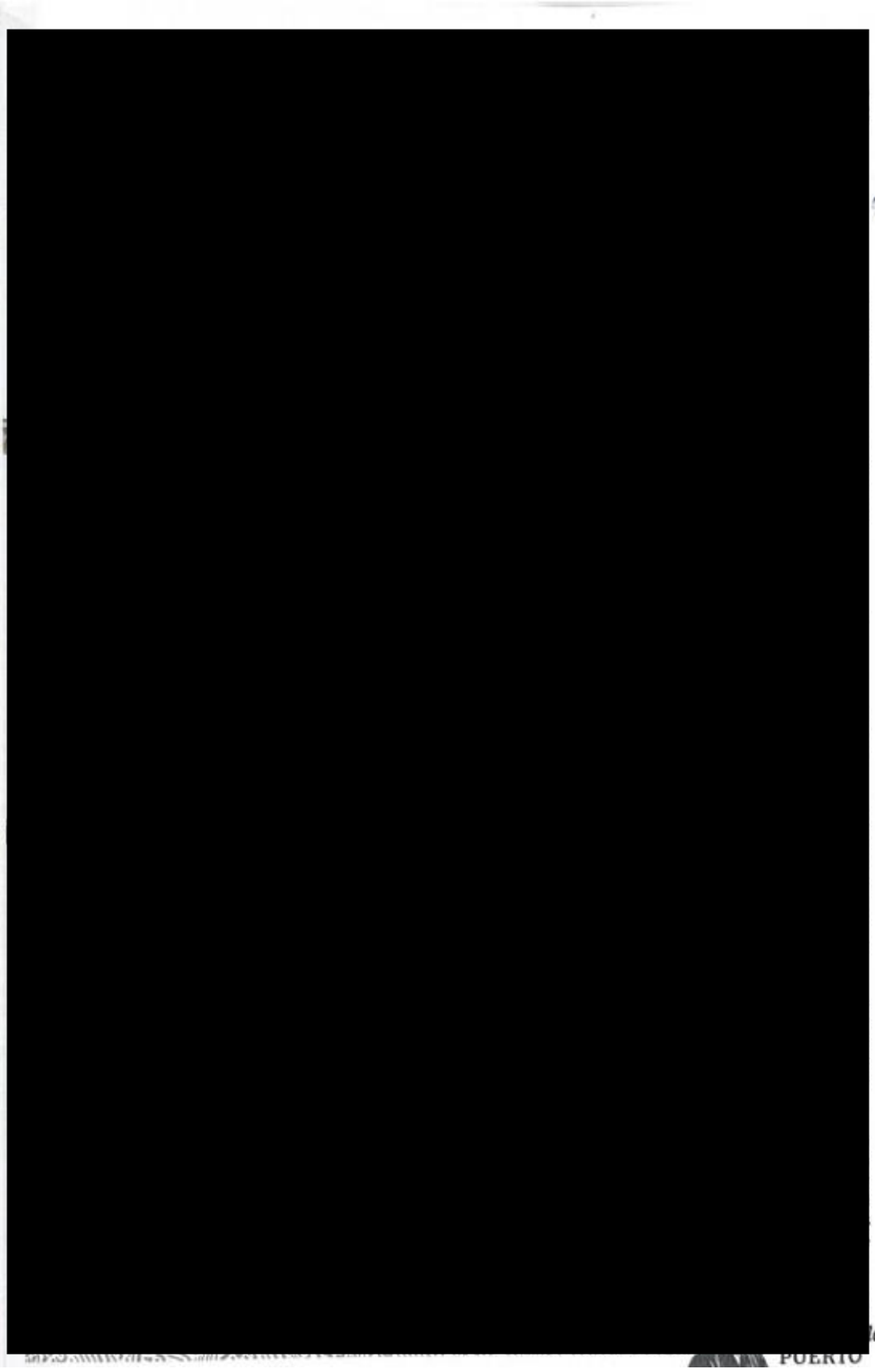
legalmente notificada el día 16 de enero de 2024, emitida por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Sinaloa "1", a través de la cual se autoriza parcialmente la solicitud de devolución del impuesto al valor agregado, correspondiente al periodo de agosto de 2023, determinándose como inconsistente la cantidad de $148,199.00 (Ciento cuarenta y ocho mil ciento noventa y nueve pesos 00/100 moneda nacional), relativa al trámite con número de control DC442300048545.

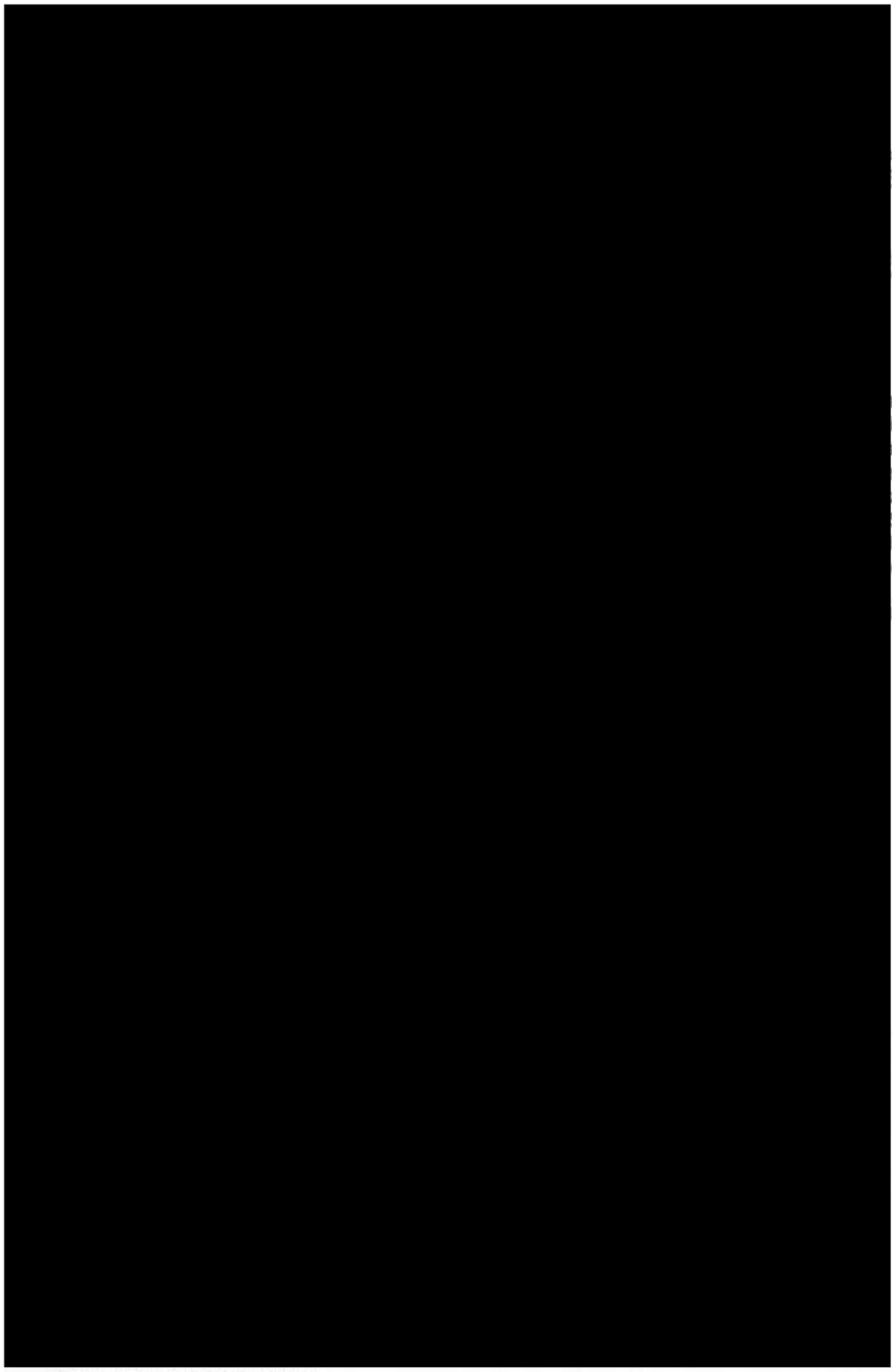
2) Resolución contenida en el oficio número 500-51-00-01-01-2024-0528, de fecha 4 de enero de 2024, legalmente notificada el día 11 de enero de 2024, emitida por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Sinaloa "1", a través de la cual se autoriza parcialmente la solicitud de devolución del impuesto al valor agregado, correspondiente al periodo de septiembre de 2023, determinándose como inconsistente la cantidad de $148,199.20 (Ciento cuarenta y ocho mil ciento noventa y nueve pesos 20/100 moneda nacional), relativa al trámite con número de control DC442300054579.

En ese sentido, esta Administración Desconcentrada Jurídica de Sinaloa "1", emite la presente resolución en los términos que más adelante se precisan, de conformidad con los siguientes:

Fundamentos

- Artículos 17 y 31, primer párrafo, fracción XXXII de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
- Artículos 1°, 4°, 7°, fracción XVIII, 8°, fracción III de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.
- Artículos 1, 2, primer párrafo, apartado "C", antepenúltimo párrafo, 5, párrafo tercero, 6, primer párrafo, apartado A, fracción XXIV, inciso a), que establece el nombre y sede de esta Administración Desconcentrada Jurídica de Sinaloa "1", con sede en Sinaloa, 35, primer párrafo, fracción XXVI, último párrafo, numeral 8, que establece "Administradores Desconcentrados Jurídicos" y 37, primer párrafo, fracción I y, último párrafo del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de agosto de 2015, vigente a partir de los noventa días naturales siguientes a su publicación en el citado órgano de difusión oficial, esto es, el 22 de noviembre de 2015, de conformidad con el Artículo Primero Transitorio, primer párrafo del citado Reglamento, reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación en fecha 21 de diciembre de 2021 y vigente a partir del día 01 de enero de 2022.

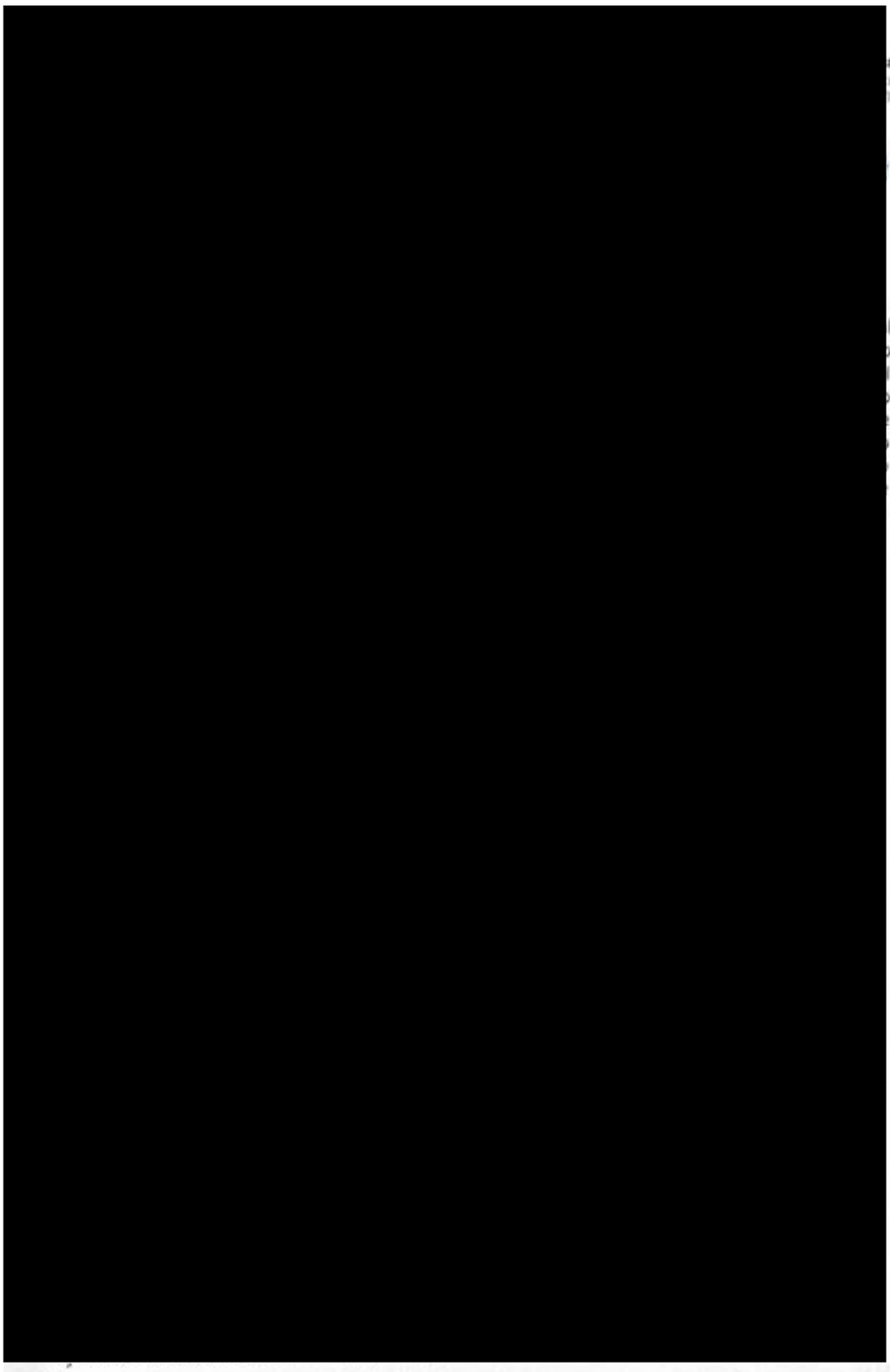




(Se transcriben)

*Por lo anterior, **queda evidenciado,** que no cumple con los requisitos de deducibilidad establecidos en el artículo 27, fracción V, último párrafo, de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, 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 el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo, mismos que son del tenor literal siguiente:*

"



HACIENDA
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

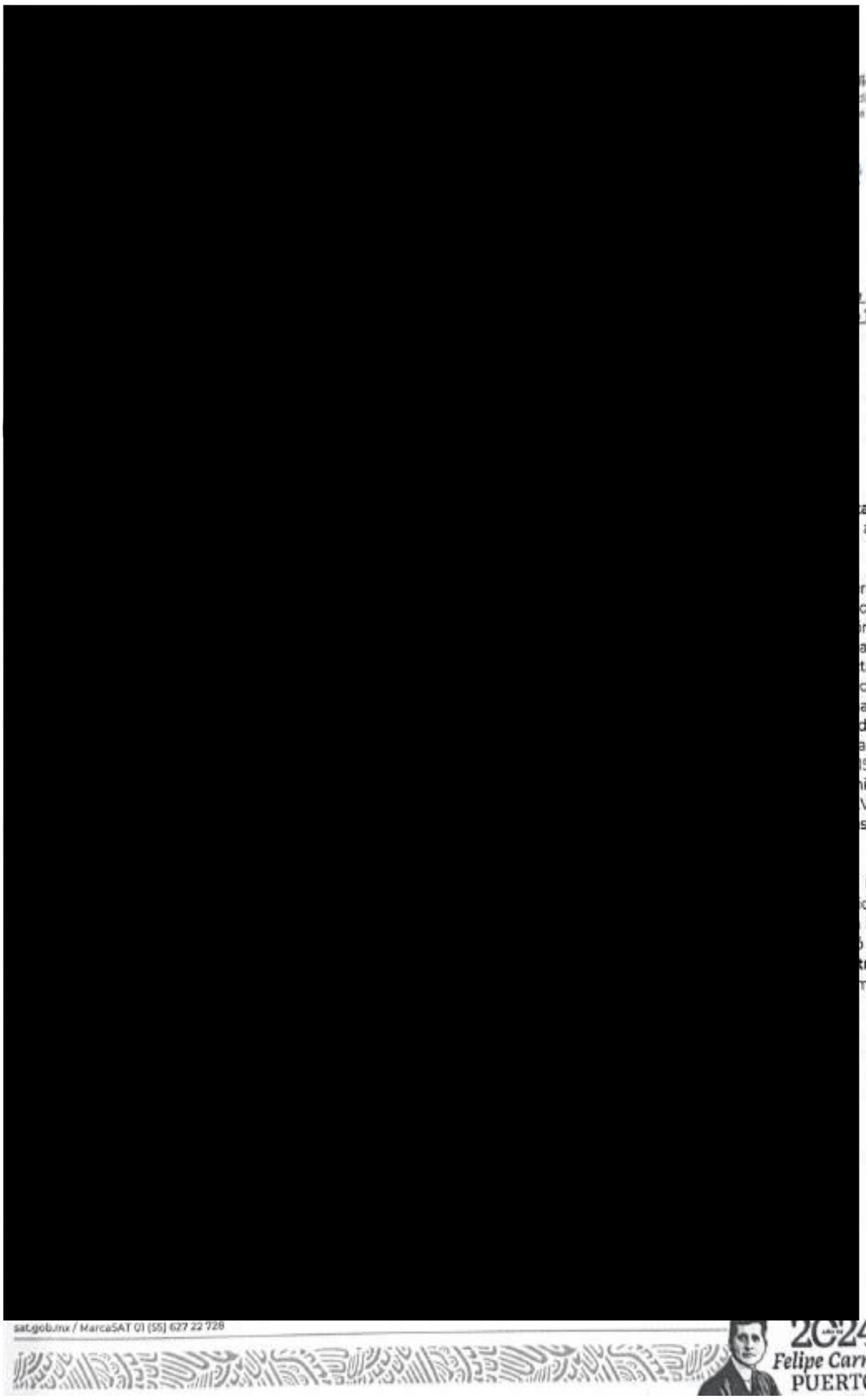
SAT
SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Administración General Jurídica
Administración Desconcentrada Jurídica
de Sinaloa "1"

000045

Oficio.- 600-51-2024-03537
Folio: 6317518

[redacted]



HACIENDA
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

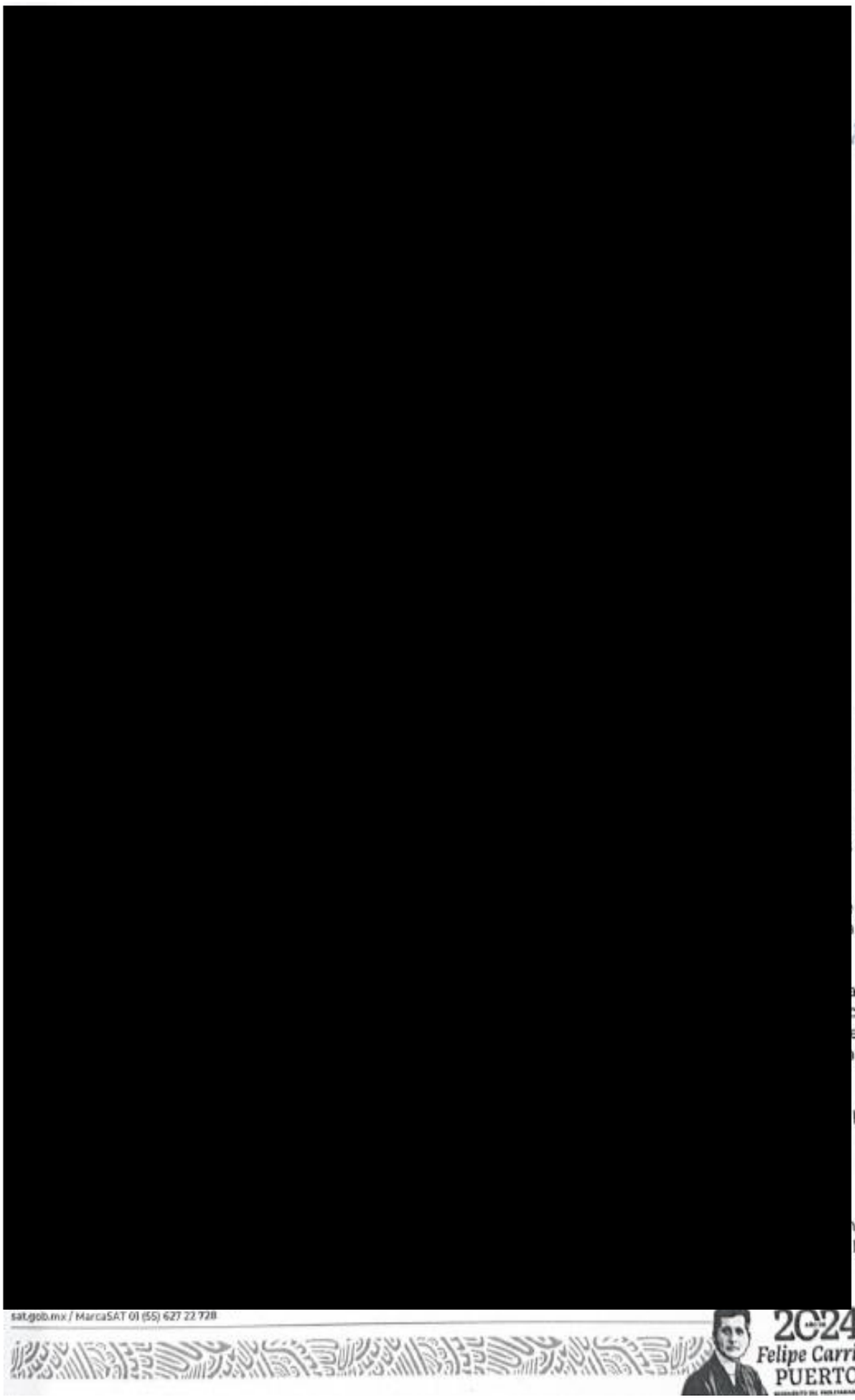
SAT
SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Administración General Jurídica
Administración Desconcentrada Jurídica de Sinaloa "1"

000047

Oficio.- 600-51-2024-03537
Folio: 6317518
RFC.- FFP980608I35

[redacted]


sat.gob.mx / MarcaSAT 01 (55) 627 22 728
2024
Felipe Carrillo
PUERTO

…”

De lo reproducido podemos advertir que la autoridad resolvió infundados los argumentos que hizo valer la promovente al considerar que perdía de vista lo que se entendía por servicios especializados, considerando aquél que no cumple con el objeto social, ni con la actividad económica de la empresa contratante.

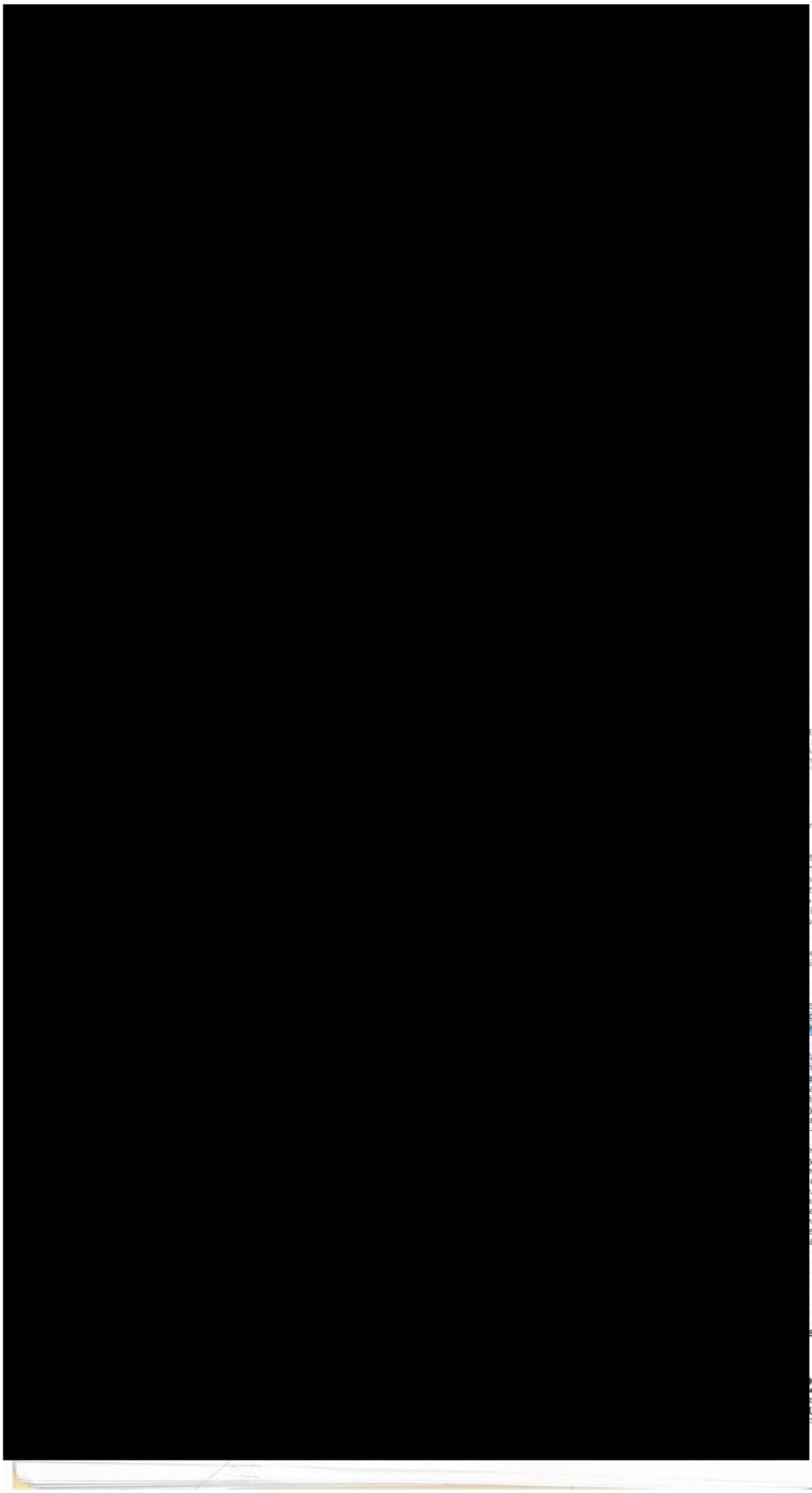
De tal manera que sí la recurrente contrató al proveedor ******** ********** ******** ** ** ** ** ** ** *., para que le prestara los servicios profesionales y de consultoría en las áreas de desarrollo organizacional, planeación estratégica, alta dirección, control de calidad, así como los servicios profesionales en áreas administrativas, contable, informática, jurídica y áreas o actividades similares sin ser limitativas; por lo que resulta lógico que si la recurrente celebró contrato con dicho proveedor, es porque necesitaba especialmente los servicios que brinda, los cuales son ajenos a la actividad principal de la recurrente, pues dichas actividades no forman parte de su objeto

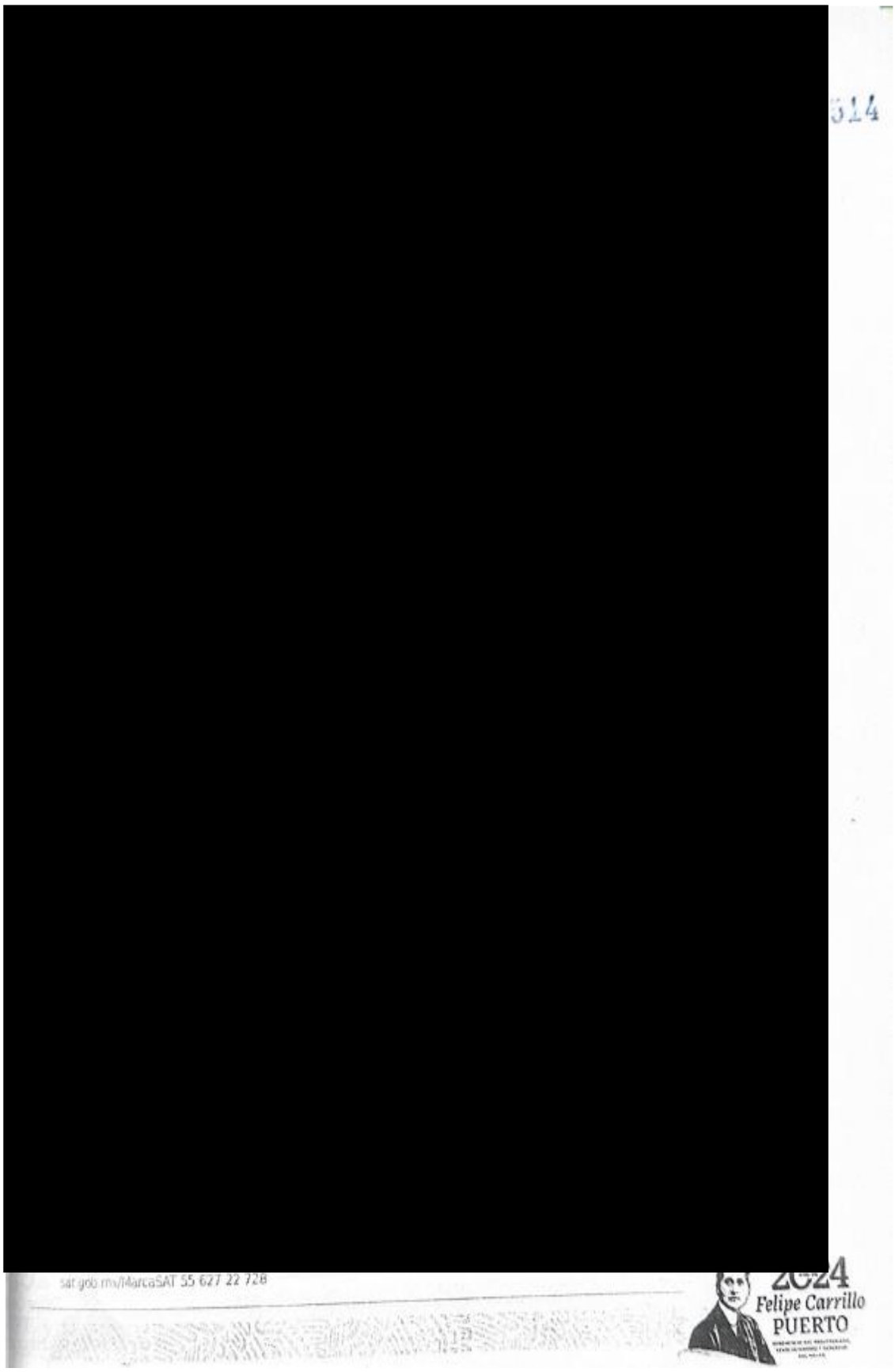
social, y por lo tanto dicho proveedor debía de encontrarse registrado en el Registro de Prestadores de Servicios Especializados u Obras Especializados (REPSE), para efectos de cumplir con los requisitos de deducibilidad y acreditamiento del impuesto al valor agregado, establecidos en el artículo 27, 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, así como el artículo 15-D, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación y el 15 de la Ley Federal del Trabajo.

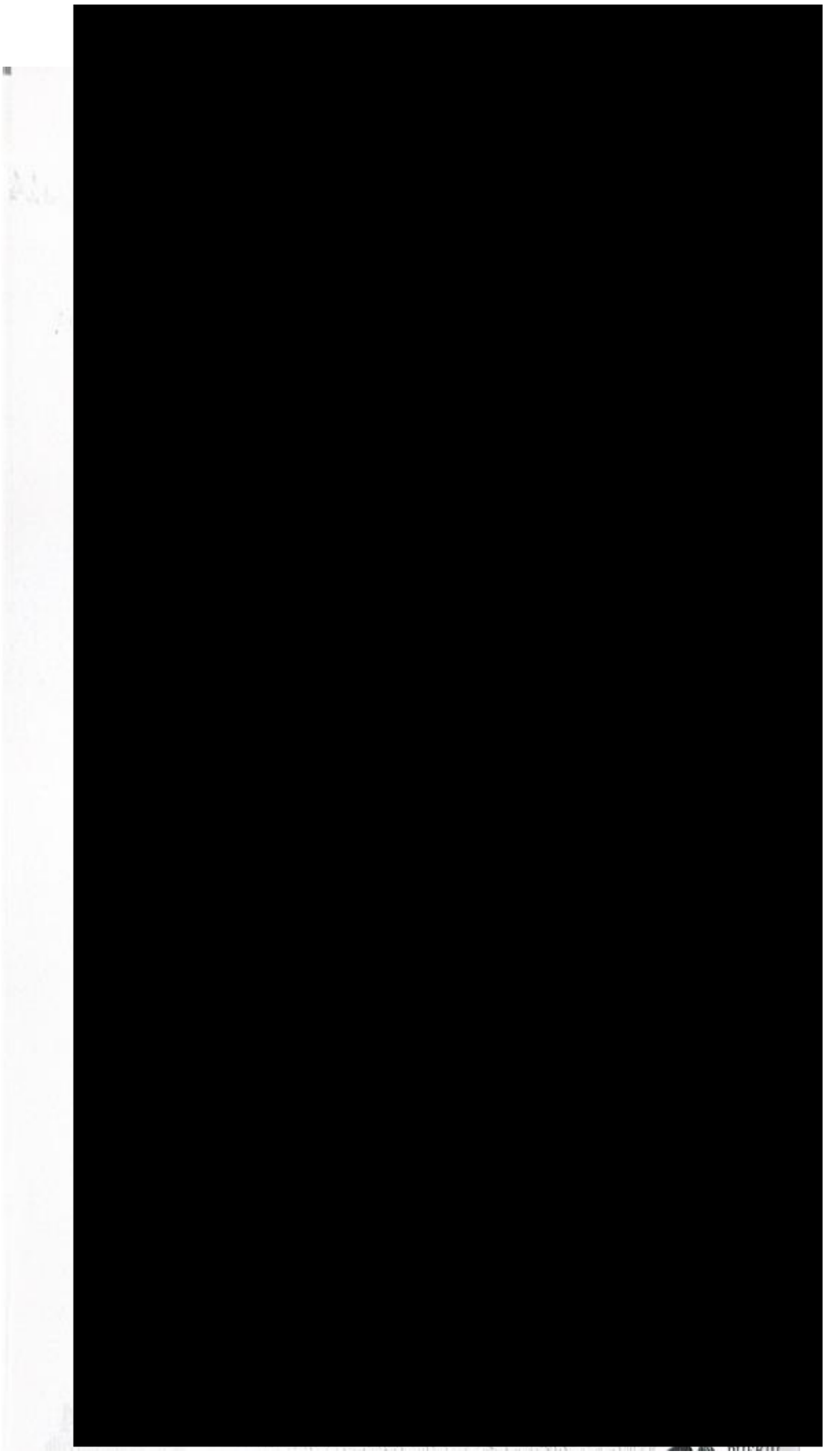
También sostuvo la autoridad que, no resultaba óbice a lo anterior, que la parte actora manifestara que el tercero ******** ********** ******** ** ** ** ** ** ** ** **., no encuadraba en el concepto de prestadora de servicios especializados, ya que no puso trabajadores a su disposición y que por tanto no se encontraba obligado a registrarse en el REPSE; y para sostener tal argumento, la autoridad valoró el contrato de prestación de servicios de fecha 29 de julio de 2021 que le fue exhibido por la recurrente; desprendiéndose de su clausulado que el prestador de servicios de comprometía a prestar los servicios a su cliente, con su propio personal y que por tal motivo, respondía por las obligaciones laborales que surgieran.

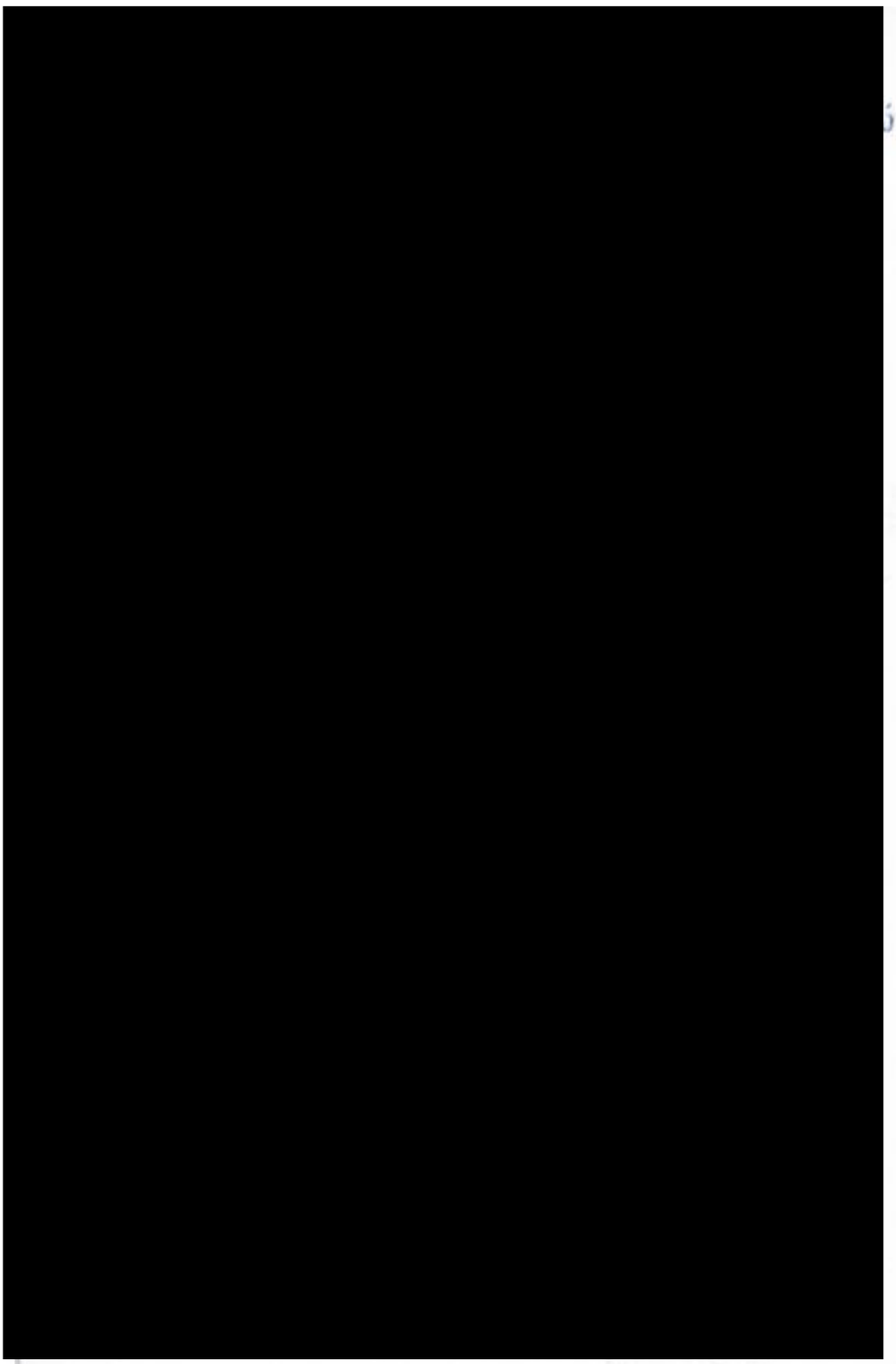
Por otra parte, del contenido de las resoluciones recurridas, documentales públicas, agregadas en autos del juicio a folios que van del 513 a 519 y 521 a 526, las cuales hacen prueba plena en términos del artículo 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el cual se reproduce en los términos siguientes:

"(..)




514
sat.gob.mx/MarcaSAT 55 627 22 728
2024
Felipe Carrillo
PUERTO





515

HACIENDA | SAT

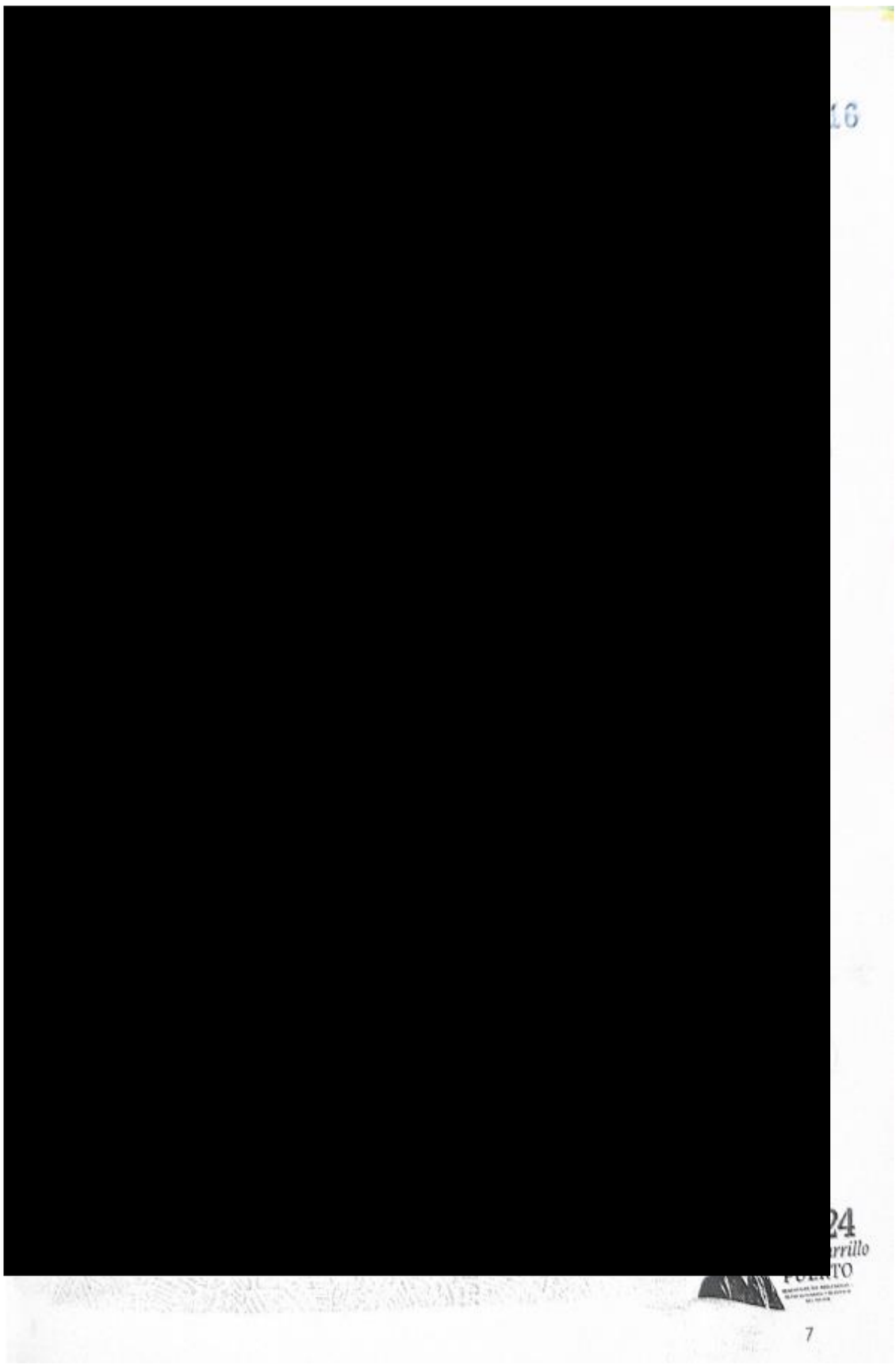
Administración General de Auditoría

Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Sinaloa "1"

[redacted]

Blvd. Industrial Bravo 801 70 Culiacán Sinaloa
Marca SAT 55 627 22 728

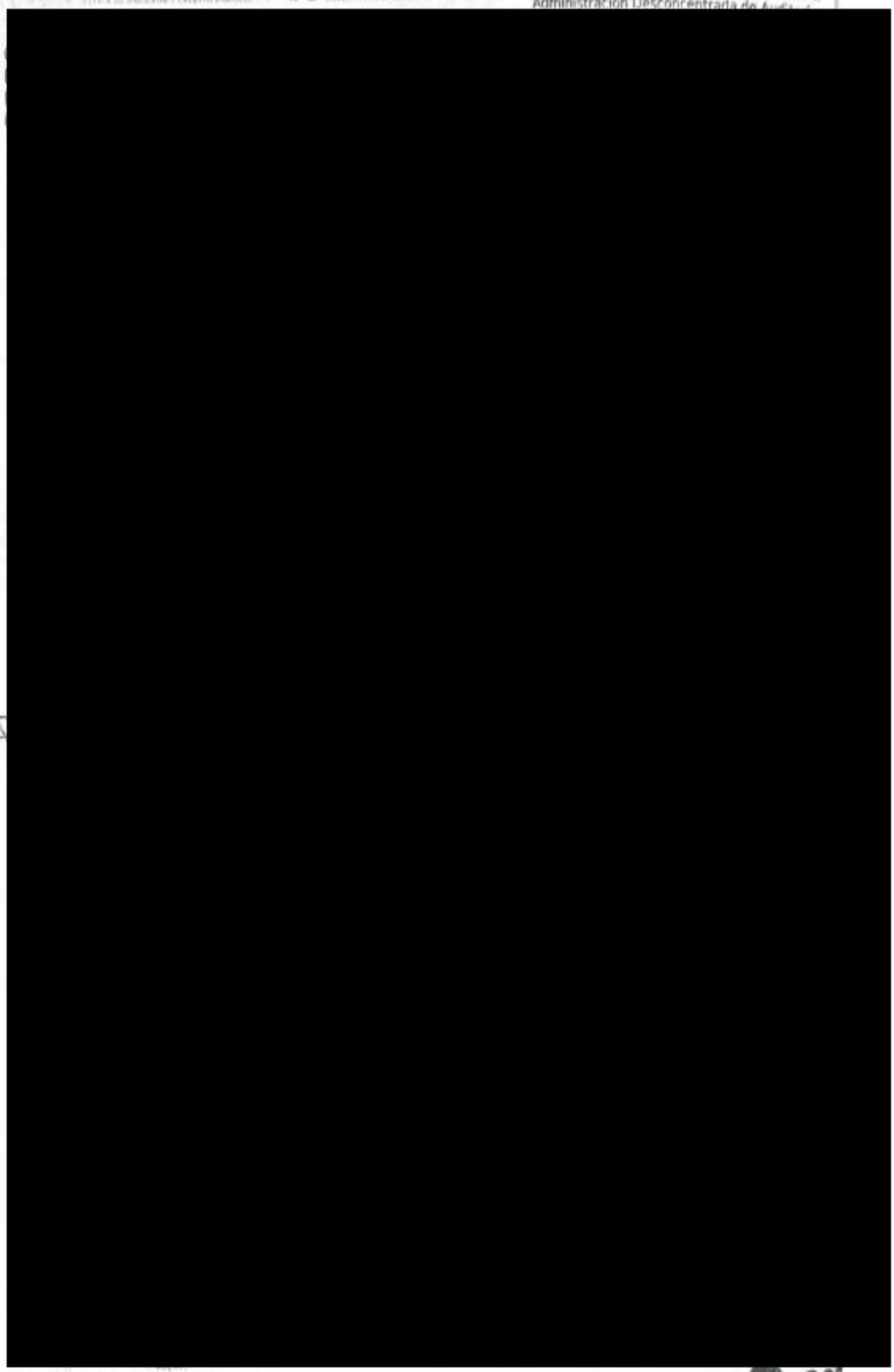
2024

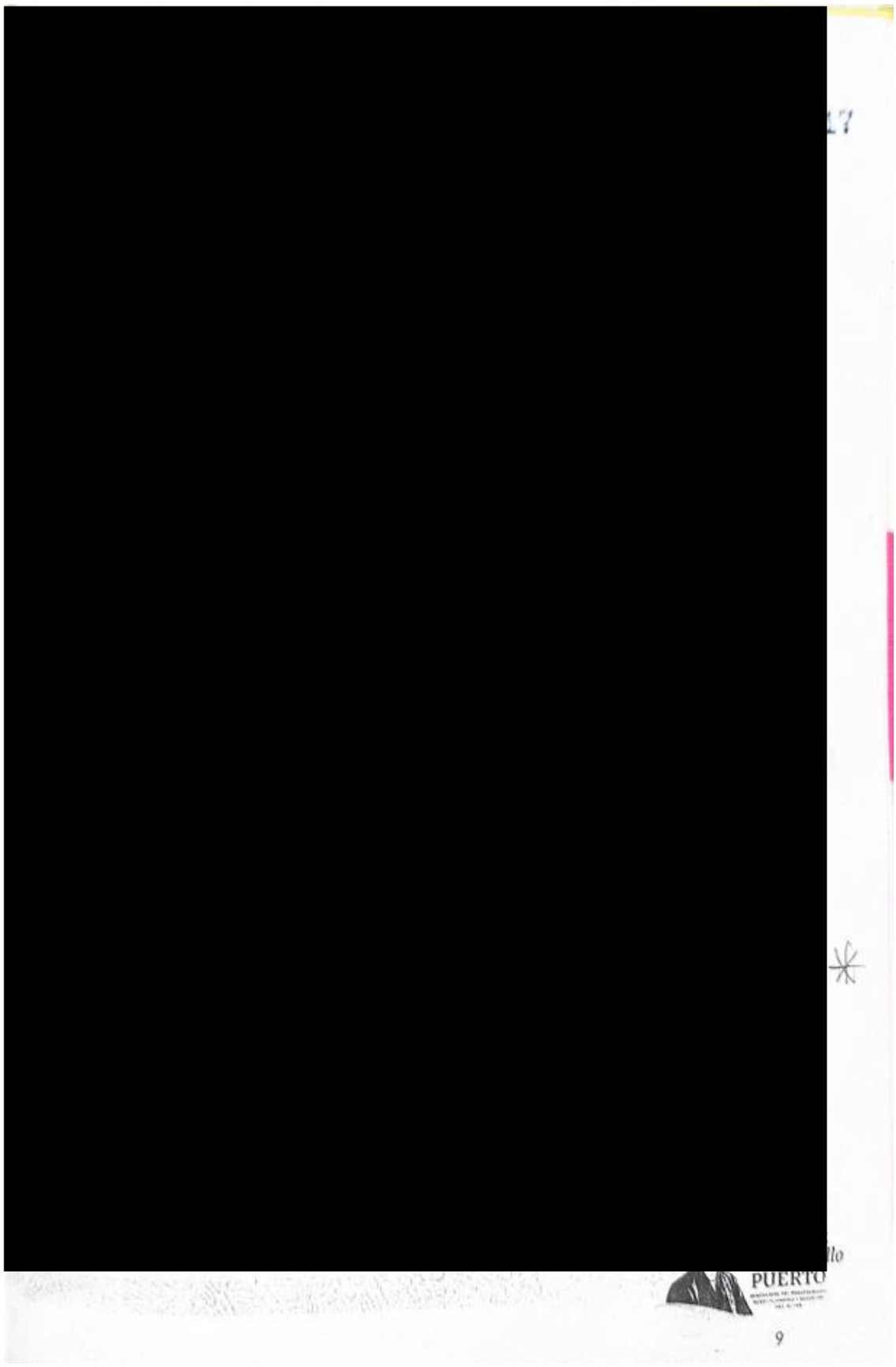


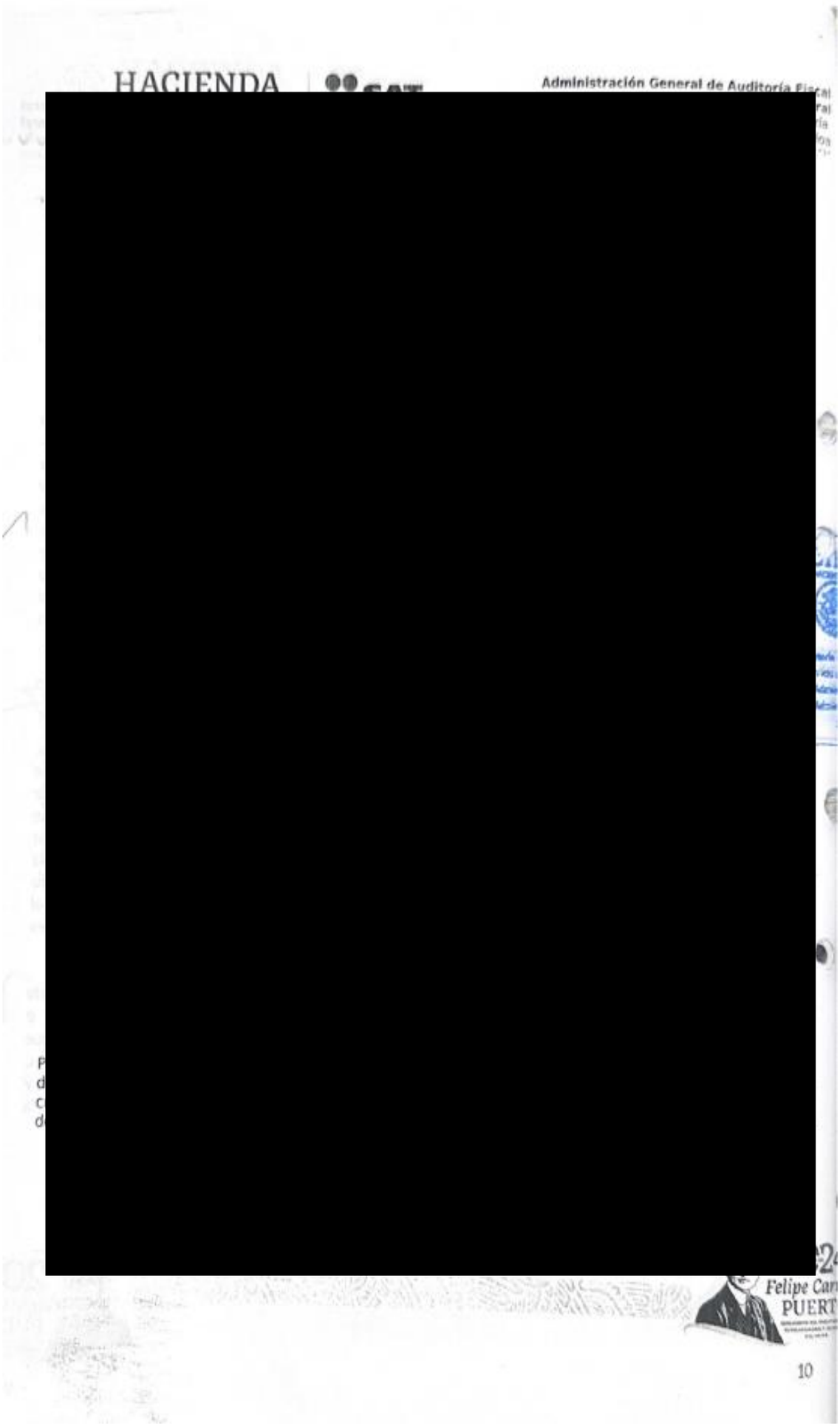
HACIENDA | SAT

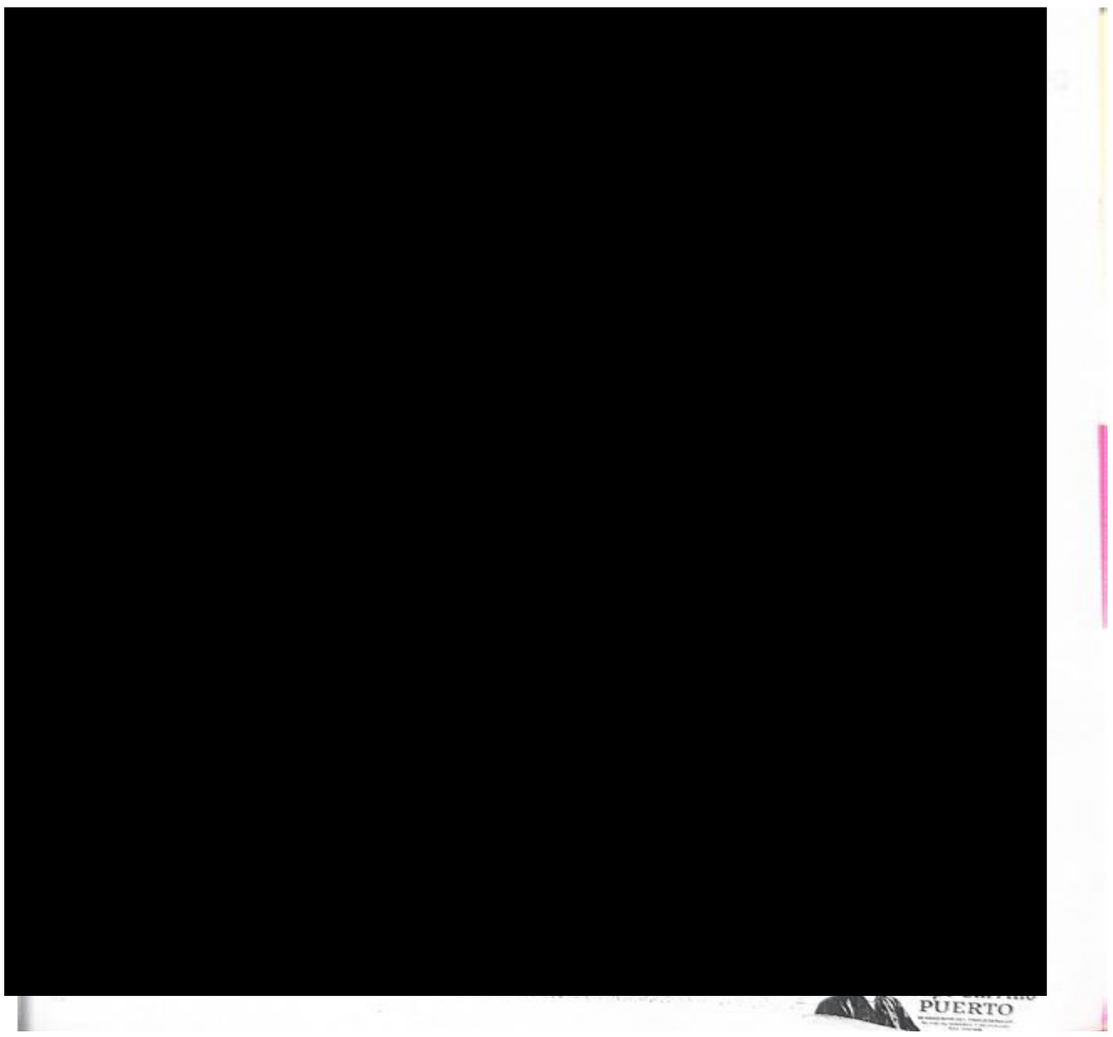
Administración General de Auditoría Fiscal Federal

Administración Desconcentrada de Auditoría




PUERTO
9


HACIENDA
Administración General de Auditoría Fiscal
Felipe Car
PUERT
10



.."

A través de las resoluciones reproducidas, podemos advertir que la autoridad resolvió parcialmente la solicitud de devolución presentada por la actora.

Que en la parte que niega la devolución la autoridad (motivo de controversia), sostuvo que, del análisis realizado a la documentación, se observó que celebró operaciones con el proveedor ******** ********** ******** ** ** ** ** ** ** ** **., en importe de $1,074,444.20, trasladando un impuesto al valor agregado de $148,199.20, por concepto de "servicios profesionales y de consultoría de negocios", según contrato.

Que proporcionó la contribuyente papel de trabajo, registros contables y contrato de prestación de servicios de profesionales y consultoría, sin embargo no se considera como acreditables para efectos del impuesto al valor agregado, 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 artículo 5, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo que dijo se desprendía de la cláusula primer del contrato, al tener como objeto la prestación de servicios profesionales con carácter de especializado, es decir, **que son ajenos a la actividad principal de la contribuyente,** es decir, no hacer parte del objeto social de la contribuyente.

Que bajo esa consideración la autoridad consultó la página de la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, en el REPSE, sin que se advirtiera que el proveedor se encontraba registrado, con lo que ponía en evidencia que no cumplía con los requisitos de deducibilidad establecido 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, así como el artículo 15-D, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, **concluyendo en el rubro de resumen de irregularidades que, no comprobaba la materialidad con su proveedor y no cumplía con los establecido en los preceptos antes citados.**

De la confrontación realizada a las resoluciones recurridas y a la recaída al recurso, podemos advertir que básicamente la autoridad sostiene los mismos argumentos y fundamentos.

Ahora bien, es indispensable analizar lo contenido en los artículos 22, octavo párrafo, y 15-D del Código Fiscal de la Federación, 5, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 27, fracción V, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que prevén lo siguiente:

Código Fiscal de la Federación

*"**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 en la solicitud de devolución únicamente existan errores aritméticos en la determinación de la cantidad solicitada, las autoridades fiscales devolverán las cantidades que correspondan, sin que sea necesario presentar una declaración complementaria. Las autoridades fiscales podrán devolver una cantidad menor a la solicitada por los contribuyentes con motivo de la revisión efectuada a la documentación aportada. En este caso, la solicitud se considerará negada por la parte que no sea devuelta, salvo que se trate de errores aritméticos o de forma. En el caso de que las autoridades fiscales devuelvan la solicitud de devolución a los contribuyentes, se considerará que ésta fue negada en su totalidad. Para tales efectos, las autoridades fiscales deberán fundar y motivar las causas que sustentan la negativa parcial o total de la devolución respectiva.
(...)"

Artículo 15-D.
..
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."

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.
(…)"

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

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

V.
…
***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.*

(…)"

En el artículo 22 en comento reconoce en su primer párrafo el derecho de los contribuyentes a que las autoridades fiscales les devuelvan las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales; y, la correlativa obligación reglada a cargo de las autoridades fiscales de devolver las cantidades mencionadas; así como que 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.

Que 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; y que tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.

Luego, en el octavo párrafo prevé que cuando en la solicitud de devolución únicamente existan errores aritméticos en la determinación de la cantidad solicitada, las autoridades fiscales devolverán las cantidades que correspondan, sin que sea necesario presentar una declaración complementaria; y que las autoridades fiscales podrán devolver una cantidad menor a la solicitada por los contribuyentes con motivo de la revisión efectuada a la documentación aportada, caso en el que la solicitud se considerará negada por la parte que no sea devuelta, para lo cual deberán fundar y motivar las causas que sustentan la negativa parcial o total de la devolución respectiva.

El artículo 5, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, anteriormente citado, establece que para que pueda operar el acreditamiento del impuesto al valor agregado es necesario, entre otras cuestiones, 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%;

Que 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.

Por su parte, el artículo 15-D, en su tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, establece que 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.

Por su parte, el artículo 27, fracción V, último párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, prevé que las deducciones deben de cumplir como requisito, en el caso específico, 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.**

Así el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo, vigente en el periodo por el que se solicitó la devolución, establece:

> "***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."

El precepto reproducido establece que, las personas físicas o morales que proporcionen **los servicios de subcontratación**, deberán contar con registro ante la Secretaría del Trabajo y Previsión Social.

En ese sentido, si la contribuyente pretendió deducir el impuesto al valor agregado, por concepto de servicios profesionales y de consultoría, resulta valida la negativa que fue formulada, ya que acorde a lo establecido en los preceptos analizados, los cuales fueron citados por la autoridad al resolver las solicitudes de devolución y posteriormente, reiterados al resolver el recurso de revocación, determinó esencialmente que, no se considera como acreditables para efectos del impuesto al valor agregado, pues para que se actualizara dicho supuesto, era necesario que correspondiera a servicios estrictamente indispensables, que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta; en tanto que la Ley relativa al Impuesto sobre la Renta, establece como requisito, 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, de ahí que si la autoridad argumento que verificó la página de internet

de la Secretaria del Trabajo y Previsión Social, sin que se advirtiera que se encontrara registrada la proveedora de la actora, resulta valida su negativa, y por ende se encuentre debidamente fundadas y motivadas las resoluciones recurridas.

En ese sentido, resulta infundado lo argumentado por la parte actora, en cuanto a que no sea exigible a su proveedor como prestador de servicios especializados, dado que, si su pretensión es hacer deducibles las erogaciones por concepto de servicios especializados, tal requisito es exigible conforme a los preceptos que han quedado analizados, siendo un requisito que el mismo legislador estableció y no de manera arbitraria por la autoridad.

Por tanto, si la demandante cuestiona el requisito por el que la autoridad rechazó la devolución para hacer deducibles sus gastos por concepto de servicios especializados, sin acreditar que se encontrara registrado en el REPSE, pues contrario a sus argumentos el hecho que indica en cuanto que no exista elemento de subcontratación, resulta un impedimento para hacer deducible dicho gasto, atendiendo a lo establecido por el artículo 15-D, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, al establecer que, ***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.***

En tanto que el referido artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo, exclusivamente regula la subcontratación por servicios, de ahí que resulten infundados los argumentos esgrimidos por la demandante.

Por otra parte, resulta infundado e insuficiente el argumento esgrimido por la demandante, al cuestionar la fundamentación de la competencia de la autoridad demandada, para definir que debe entenderse por servicios especializados; tomando en cuenta que no cuestiona la competencia de la autoridad para resolver el recurso de revocación, sino para expresar o definir lo que se debe entender por servicios especializados.

En ese sentido, resulta infundado el argumento esgrimido por la parte actora, atendiendo a que la autoridad se limito a dar respuesta a los argumentos vertidos en el recurso de revocación, sin que su facultad para resolver sea limitativa, máxime cuando no desvirtúa los motivos y fundamentos esenciales para sostener la legalidad de las resoluciones recurridas.

También resulta infundado el argumento vertido por la demandante, en cuanto a que en las resoluciones recurridas nunca se cuestionó la materialidad de esas operaciones de prestación de servicios brindadas con motivo del contrato; toda vez que como puede corroborarse del contenido de las resoluciones recurridas, las cuales han quedado reproducidas en el presente fallo, en el resumen de irregularidades, precisamente fue la conclusión a la que arribó la autoridad fiscalizadora, esto es, que no comprobaba la materialidad con su proveedor y que no cumplía con lo establecido en el artículo 27, fracción VI, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 15-D, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación y 15 de la Ley Federal del Trabajo, por lo que, resulta infundado lo sostenido por la demandante.

Sirve de apoyo a lo anterior la jurisprudencia que se cita a continuación.

VIII-J-SS-118

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)
PRECEDENTES
VIII-P-SS-222
Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1560/16-25-01-5-ST/3503/17-PL-04-04.- Resuelto por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 24 de enero de 2018, por unanimidad de 11 votos a favor.- Magistrado Ponente: Rafael Anzures Uribe.- Secretaria: Lic. Ana María Reyna Ángel.
(Tesis aprobada en sesión de 25 de abril de 2018)
R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 22. Mayo 2018 p. 36
VIII-P-SS-270
Juicio Contencioso Administrativo Núm. 4827/16-08-01-1/1155/18-PL-04-04.- Resuelto por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 26 de septiembre de 2018, por unanimidad de 10 de votos a favor.- Magistrado Ponente: Rafael Anzures Uribe.- Secretaria: Lic. Lizbeth Dennise Ramírez Valverde.
(Tesis aprobada en sesión de 26 de septiembre de 2018)
R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 27. Octubre 2018. p. 253
VIII-P-SS-362
Juicio Contencioso Administrativo Núm. 18123/16-17-07-2/2135/17-PL-06-04.- Resuelto por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 19 de junio de 2019, por mayoría de 8 de votos a favor y 2 votos con los puntos resolutivos.- Magistrado Ponente: Juan Manuel Jiménez Illescas.- Secretario: Lic. Galdino Orozco Parejas.
(Tesis aprobada en sesión de 19 de junio de 2019)
R.T.F.J.A. Octava Época. Año IV. No. 36. Julio 2019. p. 112
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.
R.T.F.J.A. Octava Época. Año IV. No. 38. Septiembre 2019. p. 66

Finalmente, esta Juzgadora no advierte que se violan en perjuicio de la demandante derechos humanos, y que los actos emitidos por la autoridad sean contrarios a la garantía de legalidad en materia tributaria, al encontrarse

debidamente fundados y motivados, conforme a lo que ha quedado analizado en el presente fallo.

Respecto al último tópico que nos ocupa, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la jurisprudencia 2a./J. 16/2014 (10a.), misma que resulta obligatoria para este Juzgador, en términos del artículo 217 de la Ley de Amparo. Criterio que a continuación se transcribe:

> *"Décima Época*
> *Registro: 2006186*
> *Instancia: Segunda Sala*
> *Tipo de Tesis: Jurisprudencia*
> *Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*
> *Libro 5, Abril de 2014, Tomo I*
> *Materia(s): Común, Administrativa*
> *Tesis: 2a./J. 16/2014 (10a.)*
> *Página: 984*
>
> ***CONTROL DIFUSO. SU EJERCICIO EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO****. Si bien es cierto que, acorde con los artículos 1o. y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las autoridades jurisdiccionales ordinarias, para hacer respetar los derechos humanos establecidos en la propia Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, pueden inaplicar leyes secundarias, lo que constituye un control difuso de su constitucionalidad y convencionalidad, también lo es que subsiste el control concentrado de constitucionalidad y convencionalidad de leyes, cuya competencia corresponde en exclusiva al Poder Judicial de la Federación, a través del juicio de amparo, las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad. La diferencia entre ambos medios de control (concentrado y difuso), estriba en que, en el primero, la competencia específica de los órganos del Poder Judicial de la Federación encargados de su ejercicio es precisamente el análisis de constitucionalidad y convencionalidad de leyes, por tanto, la controversia consiste en determinar si la disposición de carácter general impugnada expresamente es o no contraria a la Constitución y a los tratados internacionales, existiendo la obligación de analizar los argumentos que al respecto se aduzcan por las partes; en cambio, en el segundo (control difuso) el tema de inconstitucionalidad o inconvencionalidad no integra la litis, pues ésta se limita a la materia de legalidad y, por ello, el juzgador por razón de su función, prescindiendo de todo argumento de las partes, puede desaplicar la norma. Ahora bien, en el juicio contencioso administrativo, la competencia específica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es en materia de legalidad y, por razón de su función jurisdiccional, este tribunal puede ejercer control difuso; sin embargo, si el actor formula conceptos de nulidad expresos, solicitando al tribunal administrativo el ejercicio del control difuso respecto de determinada norma, de existir coincidencia entre lo expresado en el concepto de nulidad y el criterio del tribunal, éste puede inaplicar la disposición respectiva, expresando las razones jurídicas de su decisión, pero si considera que la norma no tiene méritos para ser inaplicada, bastará con que mencione que no advirtió violación alguna de derechos*

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

Contradicción de tesis 336/2013. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero del Trigésimo Circuito y Primero en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito. 22 de enero de 2014. Cinco votos de los Ministros Sergio A. Valls Hernández, Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Luis María Aguilar Morales. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Guadalupe Margarita Ortiz Blanco.
Tesis y/o criterios contendientes:
Tesis XXX.1o.1 A (10a.), de rubro: "TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. ESTÁ OBLIGADO A EFECTUAR EL CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD Y DE CONVENCIONALIDAD.", aprobada por el Primer Tribunal Colegiado del Trigésimo Circuito, y publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XI, Tomo 2, agosto de 2012, página 2016, y el sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito, al resolver el amparo directo 212/2013.
Tesis de jurisprudencia 16/2014 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del doce de febrero de dos mil catorce.
Esta tesis se publicó el viernes 11 de abril de 2014 a las 10:09 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 14 de abril de 2014, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013."

Por lo anteriormente expuesto, **al no desvirtuarse la presunción de legalidad de las resoluciones impugnadas que dispone el artículo 42, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, debe reconocerse la validez de estas en términos del artículo 52, fracción I, de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.**

Por lo antes expuesto y con fundamento en los artículos 49, 50, y 52, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se resuelve:

I. La parte actora **no** acreditó su acción.

II. Se reconoce la **validez** de las resoluciones impugnadas descritas en el resultando primero del presente fallo.

III. NOTIFÍQUESE.

Así lo resolvieron y firman por unanimidad los integrantes de la Primera Sala Regional del Noroeste III del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el Magistrado **Gabriel Coanacoac Vázquez Pérez**, Titular de la Segunda Ponencia, así como, el Magistrado **Gustavo Ruiz Padilla,** Titular de la Tercera Ponencia **y Presidente de esta Sala, adscrito por acuerdo G/JGA/9/2024,** emitido por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal y el Primer Secretario de Acuerdos de la Primera Ponencia, **Marco César Mendoza Serrano**, en funciones de Magistrado con fundamento en el artículo 48, segundo párrafo, de la Ley Orgánica de este Tribunal y G/JGA/28/2024, emitido también por la citada Junta, con la asistencia de la Secretaria de Acuerdos Licenciada **Adina Guadalupe Ríos Beltrán**, con quién se actúa y da fe.

AGRB

MPML. Marco César Mendoza Serrano.	Mag. Gabriel Coanacoac Vázquez Pérez.

Mag. Gustavo Ruiz Padilla.

Lic. Adina Guadalupe Ríos Beltrán.

"El trece de noviembre de dos mil veinticuatro, la licenciada Adina Guadalupe Ríos Beltrán, Secretaria de acuerdos con adscripción en Primera Sala Regional del Noroeste III, hago constar y certifico que en términos de lo previsto en los artículos 108 y 113 de la Ley Federal 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."