

JUICIO ORDINARIO

Oaxaca de Juárez, Oaxaca, quince de mayo de dos mil veinticinco.-

Integrada la Sala Regional del Sureste del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, por las Magistradas **Analicia Vega León** en su carácter de Presidenta, **Claudia Lucía Cervera Valeé**, y el Magistrado **Rodolfo Martínez Dagnino**, como Instructor en el presente juicio, adscrito a la Segunda Ponencia, de la propia Sala, ante el Secretario de Acuerdos que actúa y da fe, Licenciado **José Manuel Díaz López**; y toda vez que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 47 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, quedó cerrada la instrucción en el juicio, se procede a dictar la sentencia definitiva que corresponde; y,

R E S U L T A N D O

1.- Por escrito recibido en la Oficialía de Partes de esta Sala el ***** , en representación legal de ***** , como así consta en autos demandó la nulidad de la resolución contenida en el oficio número ***** de ***** , por el que el Subadministrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal “1” de la Administración Desconcentrada de Auditoría de Oaxaca “1” del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, le negó la devolución del saldo a favor del impuesto al valor agregado en cantidad de \$ ***** correspondiente al periodo de ***** .

2°.- Por auto de 18 de agosto de 2023, se admitió la demanda previo cumplimiento formulado el 16 de mayo de ese mismo año, corriéndose traslado a la demandada para su contestación correspondiente.

3°.- Por oficio recibido en la Oficialía de Partes de esta Sala el 13 de octubre de ese mismo año, el Administrador Desconcentrado Jurídico de Oaxaca “1” del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, formuló su contestación a la demanda, la cual fue acordada por auto de 12 de enero de 2024; así mismo se dio plazo a las partes para que formularan sus alegatos respectivos.

4º.-Habiendo quedado cerrada la instrucción en el presente juicio, sin necesidad de declaración expresa; por lo que se procede a emitir el presente fallo, en términos de los siguientes:

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

PRIMERO.- En los términos de los artículos 3, primer párrafo, fracciones II y XIII, 28 fracción I, 29, 31, tercer párrafo, 34, párrafos primero y último, y 36 fracciones XII y XV de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en relación con los diversos 48 fracción XV, y 49 fracción XV, del Reglamento Interior del propio Tribunal; dado que el domicilio fiscal de la parte actora, se encuentra en el Estado de Oaxaca, esta Sala Regional del Sureste, es plenamente competente para emitir la presente sentencia definitiva.

SEGUNDO.- La existencia de la resolución impugnada, se encuentra acreditada en los términos del artículo 46 fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los diversos 129 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria, porque la accionante exhibió la resolución impugnada, que corre agregada en los folios 60 a 89 de autos, la cual fue plenamente reconocida por la demandada al formular su contestación de demanda.

TERCERO.- Se analizan los conceptos de impugnación PRIMERO, SEGUNDO, TERCERO, CUARTO y QUINTO del escrito de demanda, en el que la actora dijo (f. 2 a 30 de autos):

(se transcribe)

“REGISTRO PUBLICO DE LA PROPIEDAD. LA INSCRIPCION EN EL, PRODUCE EFECTOS DECLARATIVOS, PERO NO CONSTITUTIVOS.

(se transcribe)

“DOCUMENTOS PRIVADOS. DEBEN CUMPLIR CON EL REQUISITO DE "FECHA CIERTA" TRATÁNDOSE DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES DEL CONTRIBUYENTE.

JUICIO ORDINARIO

(se transcribe)

La autoridad demandada del Servicio de Administración Tributaria, al referirse a los conceptos de impugnación sujetos a estudio, sostuvo la legalidad y validez de la resolución impugnada.

En el oficio de alegatos, que obra a folios 270 a 273 de autos, la referida autoridad del Servicio de Administración Tributaria, reiteró los argumentos que expresó en el oficio de contestación.

En el escrito de alegatos, que obra a folios 151 a 155 de autos, la actora exhibió como hecho notorio la ejecutoria de 14 de noviembre del 2012, emitida por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en el Amparo Directo 745/2012.

A).- A juicio de las CC. Magistradas y Magistrado que integran esta H. Sala Regional del Sureste, consideran que son **infundados** los argumentos que expresó la actora, en el segundo concepto de impugnación de la demanda; porque la providencia impugnada contenida en el oficio ***** de *****; se encuentra debidamente fundada y motivada en los términos de los artículos 16 Constitucional y 38, primer párrafo, fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

A folios 60 a 89 de autos, por haberla exhibido la parte actora, obra la impugnada resolución ***** de *****; que merece valor probatorio pleno en los términos de los artículos 46 fracción I de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, 129 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria; que en sus partes medulares dice:

(se transcribe)

La imagen digitalizada de la resolución impugnada, contenida en el oficio ***** de *****; revela que el *****; la contribuyente *****; hoy actora, presentó solicitud de devolución mediante el formato electrónico de devolución (FED), en la que solicitó la devolución del saldo a favor por concepto de impuesto al valor

agregado, en cantidad de \$*****, determinado en el mes de *****; solicitud a la que le correspondió el número de control *****.

La autoridad demandada conoció que *****¹, tiene registradas las actividades económicas de “otros servicios profesionales, científicos y técnicos”, en porcentajes de 100%.

Para efectos del impuesto sobre la renta, tributa en el régimen general de Ley, personas morales; para efectos del impuesto al valor agregado, tiene dado de alta las obligaciones consistentes en declaración informativa de IVA con la anual de ISR, pago mensual definitivo de IVA, declaración de proveedores de IVA, y entero de retenciones de IVA mensual.

Que para efectos del impuesto al valor agregado correspondiente al mes de *****², la hoy actora presentó la declaración complementaria de modificación de obligaciones el *****³, con un saldo a favor por la cantidad de \$*****; el cual deriva del impuesto al valor agregado acreditable.

Que del estado de cuenta bancario aperturado por *****⁴, hoy actora ante la institución financiera *****⁵, con número de cuenta de cheques en moneda nacional *****⁶ clabe interbancaria *****⁷, se conocieron diez depósitos realizados los días 14, 14, 14, 16, 16, 16, 16, 28, 29 y 30 de *****⁸, por las cantidades de \$*****⁹, \$*****¹⁰, \$*****¹¹, \$*****¹², \$*****¹³, \$*****¹⁴\$*****¹⁵, \$*****¹⁶, \$*****¹⁷y \$*****¹⁸, que dan un total de \$*****¹⁹.

Los asientos contables se registraron en las pólizas de: “*****” y “*****” de *****²⁰, “*****”²¹, “*****”²², “*****” de “*****” de 1 *****²³e; “*****” de *****²⁴, “*****” de *****²⁵, “*****” de *****²⁶; los cuales se identifican en la cuenta contable “*****”²⁷.

Que de la documentación que proporcionó *****²⁸, se identifican los depósitos registrados como “*****”²⁹, en cantidad de \$*****³⁰, para ello, deben de existir un compromiso establecido mediante resolución de asamblea de socios o propietarios, de que dichas aportaciones se aplicarán para aumentos de capital en el futuro, conforme a la técnica financiera contable, especialmente en los numerales 42.4 y 42.4.1 de la Norma de Información Financiera “NIF C-11, CAPITAL CONTABLE”.

JUICIO ORDINARIO

También precisó que de la revisión al Instrumento Notarial *****, volumen *****, de *****, Título Segundo, Artículo Séptimo, se estableció que el capital podría aumentarse mediante acuerdo de la Asamblea de Socios, debiéndose protocolizar ante Notario Público e inscribirse en el Registro Público de Comercio.

En el acta de asamblea Extraordinaria de accionistas de *****, de *****, sin estar inscrita ante el Registro Público de Comercio; fue protocolizada hasta el *****, fecha posterior a los depósitos bancarios percibidos; pero conforme a los artículos 182, primer párrafo, fracción III, 194, último párrafo de la Ley General de Sociedades Mercantiles, 3005, primer párrafo, fracción I, y 3007 del Código Civil Federal, de aplicación supletoria; para que se considere que dichos depósitos bancarios como aportaciones para futuros aumentos de capital, debe de inscribirse al registro público de comercio.

La autoridad fiscalizadora consideró que del análisis a la documentación que *****, proporcionó en respuesta al oficio de requerimiento de documentación, los depósitos bancarios en cantidad total de \$*****, no corresponden a su registro contable de “*****”, porque no surten efectos contra terceros al no cumplir con las formalidades que se establecen en la invocada Ley General de Sociedades Mercantiles y el Código Civil Federal, aplicados supletoriamente en materia fiscal; y en consecuencia no se corresponde a registros de su contabilidad.

De ahí que la autoridad fiscalizadora hubiere concluido que al no corresponderse los depósitos bancarios en cantidad total de \$*****, a registros de su contabilidad, los consideró como valor de actos o actividades, del impuesto al valor agregado, a los cuales les resultan aplicables la tasa del 16%, conforme a lo previsto en los artículos 39 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 59, primer párrafo, fracción III del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2016.

Los artículos 182, primer párrafo, fracción II y 194, último párrafo de la Ley General de Sociedades Mercantiles; 3,005 y 3,007 del Código Civil Federal, aplicados supletoriamente; 28, primer párrafo, fracciones I, primer párrafo, II y III, 59, primer párrafo, fracción III, del Código Fiscal de la Federación; 33, primer párrafo, apartados

A, primer párrafo, fracciones I y VIII, B. primer párrafo, fracciones I, II, III y XIII del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; y puntos 42.4 y 42.4.1 de las Normas de Información Financiera, vigentes en 2016, establecen:

(se transcribe)

Los preceptos reproducidos de la Ley General de Sociedades Mercantiles, establecen que **el aumento o reducción del capital social**, debe tratarse en asambleas extraordinarias, las que deberán ser protocolizadas ante fedatario público e inscritas en el Registro Público de Comercio.

Los del Código Civil Federal, establece que se registrarán los testimonios de escrituras o actas notariales u otros documentos auténticos; sin este requisito, no producirán efectos en perjuicio de tercero.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, dispone que las personas obligadas al pago de dicho impuesto tienen, entre otras obligaciones, la de llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

El Código Fiscal de la Federación, establece que la contabilidad, para efectos fiscales, se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes.

Precisa que los registros o asientos contables antes referidos deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento del invocado Código; el cual dispone que los documentos e información que integran la contabilidad son, entre otros, los registros o asientos contables auxiliares, incluyendo el catálogo de cuentas que se utilice para tal efecto; las pólizas de dichos registros y asientos; **así como la documentación e información de los registros de todas las operaciones, actos o actividades, los cuales deberán asentarse conforme a los sistemas de control y verificación internos necesarios.**

JUICIO ORDINARIO

De acuerdo a las Normas de Información Financiera transcritas, las aportaciones para futuros aumentos de capital de la entidad, deben reconocerse en los estados financieros en un rubro por separado dentro del capital contribuido, siempre y cuando se cumplan todos los siguientes requisitos:

- ✓ debe existir un compromiso, establecido mediante resolución en asamblea de socios o propietarios, de que esas aportaciones se aplicarán para aumentos de capital en el futuro; por lo que para que califique como capital no debe estar permitida su devolución antes de su capitalización;
- ✓ se especifique un número fijo de acciones para intercambio de un monto fijo aportado, pues de esa manera quien efectúa la aportación está ya expuesto a los riesgos y beneficios de la entidad;
- ✓ no deben tener un rendimiento fijo en tanto se capitalicen;
- ✓ como no tendrían carácter reembolsable, deben quedar reconocidas en la moneda funcional de la entidad.

Conforme a los preceptos citados por la autoridad demandada en la resolución de *********, transcritos con antelación; así como a los motivos también antes precisados, este órgano Jurisdiccional, considera que la misma cumple con los requisitos previstos en los artículo 16 Constitucional y 38, primer párrafo, fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

Es así, porque, la autoridad demandada presumió que la cantidad de **\$*******, eran depósitos en la cuenta bancaria de la hoy actora *********, que no correspondían a registros de su contabilidad, que estaba obligada a llevar, por lo que eran valor de actos o actividades, sujetos a la tasa del 16% del impuesto al valor agregado.

Ello, porque si bien esos depósitos se encontraban registrados en contabilidad en la cuenta contable ********* como aportaciones para futuros aumentos de capital; empero, no se acreditó que existiera un compromiso establecido mediante

resolución en asamblea de socios de que dichas aportaciones se aplicarían, precisamente, para aumentos de capital en el futuro.

Máxime, que conforme al instrumento notarial *****, volumen *****, de *****, en su artículo séptimo, se señaló que el capital podría aumentarse mediante acuerdo de asamblea de socios el cual debía protocolizar ante notario público e inscribirse en el Registro Público de Comercio.

Por tanto, el hecho de que la contribuyente *****, hubiere llevado a cabo el acta de asamblea extraordinaria de accionistas, el *****, pero protocolizada hasta el *****, es decir, con fecha posterior a los depósitos bancarios, sin que estuviera inscrita en el registro público de comercio; es motivo suficiente para considerar que aquellos depósitos en cantidad de \$*****, efectuados en el mes de *****, no podrían considerarse como aportaciones para futuros aumento de capital; pues dicha acta no se encuentra debidamente registrada ante el referido registro público de comercio; por lo que esos depósitos no se correspondían con los registros de contabilidad de la demandante.

Sin que sea óbice a la anterior conclusión lo manifestado por la actora en el concepto de impugnación sujeto a estudio; **en primer lugar**, porque si bien es verdad que la actora hace referencia al acta protocolizada con número de instrumento 17564, volumen número 184, en relación con las aportaciones para futuros aumentos de capital, en cuyo punto TERCERO de la orden del día; se dijo:

f. 65 reverso

(se transcribe)

La imagen digitalizada analizada por la demandada, revela que su objeto fue la de protocolizar el acta de asamblea general extraordinaria de accionistas de *****; celebrada en la Ciudad de México el *****; precisándose en el punto TERCERO de la orden del día, que todo el año del 2017, el socio *****, aportaría a la sociedad la cantidad de \$*****, con la finalidad de realizar modificaciones al proyecto aeroespacial denominado *****, así como la compra de refacciones para el óptimo desempeño del mismo; por lo que dicha aportación sería para aumentar el capital social en su parte variable.

En ese sentido el acuerdo que tomaron los accionistas de *****, fue la de aumentar el capital social en su parte variable correspondiente a la serie B, con las

JUICIO ORDINARIO

aportaciones que hizo el socio *****, durante el año del 2017 en cantidad de \$*****

Empero, con dicho instrumento notarial, no acredita los extremos de su acción, porque no demostró que estuviera inscrito en el Registro Público de Comercio, como lo establece el transcrito artículo 194 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Es así, pues no basta que se hubiera protocolizado el **acta de asamblea general extraordinaria** de 08 de enero de 2018, hasta el 19 de abril de 2022, pues por disposición legal, es decir, conforme a lo dispuesto por el artículo 194 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, **esas actas de asambleas extraordinarias deben ser protocolizadas ante fedatario público e inscritas en el Registro Público de Comercio**; lo que en la especie no ocurrió.

Por tanto, **si** fueron los propios accionistas de *****, quienes determinaron que el acta de asamblea general de accionistas de la contribuyente citada, de *****, fuera de carácter **extraordinario**; **entonces**, se debió cumplir con lo dispuesto en el artículo 194 de la Ley General de Sociedades Mercantiles; esto es, a parte de que se debió **protocolizar ante fedatario público desde aquella fecha, se debió inscribir ante el Registro Público de Comercio**; lo que como hemos visto, no aconteció.

De ahí que resulte inaplicable la tesis III-PSS-259, que bajo el rubro de “REGISTRO PÚBLICO DE LA PROPIEDAD. LA INSCRIPCIÓN EN EL, PRODUCE EFECTOS DECLARATIVOS, PERO NO CONSTITUTIVOS”, que la actora hace valer en la página 05 de su demanda; además que dicha tesis habla sobre el registro de la compraventa de un inmueble; aspecto que nada tiene qué ver con el presente asunto.

En segundo lugar, porque también es verdad que en los puntos CUARTO y QUINTO de la orden del día, de la escritura pública número 16,253, volumen 171, de 14 de septiembre del 2021; se dijo:

(se transcribe)

(se transcribe)

La imagen digitalizada de la copia certificada del instrumento notarial número 16,253, volumen 171, de 14 de septiembre del 2021, **revela que su objeto fue la de protocolizar el acta de asamblea general extraordinaria** de accionistas de *****.; celebrada el *****; precisándose en el punto CUARTO de la orden del día, la ratificación de la estructura del capital social; arrojando como resultado *****acciones Serie A (fijo); *****de acciones Serie B (variable); a un precio por acción de \$*****; dando un total de \$*****

En el punto QUINTO, hace referencia a que el Presidente informó a los accionistas que con el objeto de concluir las inversiones necesarias para llevar a cabo el desarrollo de aquél proyecto aeroespacial, así como en la compra de refacciones para el óptimo desempeño del mismo, eran necesarias aportaciones a la cuenta contable de “*****”, hasta por la cantidad de \$*****0 (SIC), en el transcurso del año 2017; pero que en los tres primeros meses del 2018, se convocaría a una asamblea general extraordinaria, para capitalizar esas aportaciones.

Sin embargo, con ese instrumento notarial, la hoy actora tampoco acredita los extremos de su acción; porque no demostró que estuviera inscrito en el Registro Público de Comercio, como lo establece el transcrito artículo 194 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Es así, pues no basta que se hubiera protocolizado el **acta de asamblea general extraordinaria** de ***** hasta el ***** ante el Notario Público número 100, en el Estado, con residencia en el Municipio de Santa Lucía del Camino, Distrito del Centro, Zona Conurbada de la ciudad de Oaxaca de Juárez, Oaxaca; ya que por disposición legal, es decir, conforme a lo dispuesto por el artículo 194 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, **esas actas de asambleas extraordinarias deben ser protocolizadas ante fedatario público e inscritas en el Registro Público de Comercio**; lo que en la especie no ocurrió.

Por tanto, si fueron los propios accionistas de *****., quienes determinaron que el acta de asamblea general de accionistas de la contribuyente citada, de ***** fuera de carácter **extraordinario**; **entonces**, es evidente que también se debió cumplir con lo dispuesto en el artículo 194 de la Ley General de Sociedades Mercantiles; esto es, aparte de que se debió **protocolizar ante fedatario**

JUICIO ORDINARIO

público desde aquella fecha, se debió inscribir ante el Registro Público de Comercio; lo que como hemos visto, no aconteció.

De ahí que resulte inaplicable la jurisprudencia 2ª./J. 161/2019 (10a.), bajo el rubro de “DOCUMENTOS PRIVADOS. DEBEN CUMPLIR CON EL REQUISITO DE “FECHA CIERTA”” TRATÁNDOSE DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES DEL CONTRIBUYENTE”, que la actora hace valer en la página 06 del escrito de demanda; porque la misma hace referencia a que los documentos privados adquieren fecha cierta cuando se inscriban en el registro Público de la Propiedad, a partir de la fecha en que se presenten ante un fedatario público o a partir de la muerte de cualquiera de los firmantes; empero, en el presente asunto no se discute si el acta extraordinaria de ***** adquirió fecha cierta o no; al contrario, la litis a determinar en el presente asunto, es si esa acta extraordinaria debió ser protocolizada ante **fedatario público desde aquella fecha; además, si se debió inscribir ante el Registro Público de Comercio; lo que en la especie no aconteció.**

En tercer lugar, porque resulta inverosímil que el acta de asamblea general extraordinaria de ***** se hubiere protocolizado ante el Notario Público número ***** del Estado de Oaxaca, con residencia en el Municipio de ***** Distrito del Centro, Zona Conurbada de la Ciudad de ***** Oaxaca (instrumento ***** Volumen *****), el 14 de ese mismo mes de *****; pero no se inscribió en el Registro Público de Comercio.

Por eso, más inverosímil resulta que el acta de asamblea general extraordinaria de ***** se hubiera protocolizado mediante el instrumento notarial ***** volumen ***** de *****; cuando que, en ambos casos, por decisión propia de los accionistas de ***** determinaron que dichas actas de asamblea general, fueran de carácter **extraordinario**; por tanto, debieron cumplir con lo dispuesto en el artículo 194 de la Ley General de Sociedades Mercantiles; esto es, en forma inmediata se debieron no únicamente **protocolizar ante fedatario público sino también inscribirse ante el Registro Público de Comercio.**

Por ese motivo, el hecho de que el acta de asamblea general extraordinaria de *****, se hubiera protocolizado mediante el instrumento notarial *****, volumen *****, de *****; la cual fue anterior a la fecha en que presentó la solicitud de devolución y anterior al ejercicio de la facultad de la autoridad para revisar esa solicitud; ello en nada beneficia a la demandante, porque la protocolización de esas actas de asamblea general extraordinaria, se llevaron a cabo después de que se hicieran los depósitos ante la institución financiera *****, con número de cuenta de cheques en moneda nacional ***** CLABE interbancaria *****; depósitos realizados los días 14, 14. 14, 16, 16, 16, 16, 28, 29 y 30 de *****, por las cantidades de \$*****, \$*****, \$*****, \$*****, \$*****, \$*****, \$***** y \$*****, que dan un total de \$*****.

En cuarto lugar, lo que es trascendente, conforme al instrumento notarial ***** , volumen ***** , de ***** , se precisó que el capital podría aumentarse mediante acuerdo de asamblea de socios el cual debía protocolizar ante notario público e inscribirse en el Registro Público de Comercio; por tanto, se debió cumplir con esta norma estatutaria.

B).- Las CC. Magistradas y Magistrado que integran esta H. Sala Regional consideran **INFUNDADOS** los conceptos de impugnación **PRIMERO, TERCERO y CUARTO** en estudio, porque la resolución impugnada; sí cumple con los requisitos de motivación y fundamentación, en su aspecto material, ya que el rechazo del impuesto al valor agregado acreditable en cantidad total de \$*****, por el mes de *****, se encuentra ajustado a derecho.

La imagen digitalizada de la providencia impugnada, en la parte de interés, pone de relieve que en el período *****, la contribuyente ***** declaró un impuesto al valor agregado acreditable de \$*****, bajo las consideraciones que siguen:

1. Del análisis al archivo denominado “1.- *****” aportado por la contribuyente a requerimiento de la autoridad fiscal, la contribuyente integra por conceptos e importes por erogaciones efectuadas, en cantidad total de \$***** en el mes de *****, así como un total del impuesto al valor agregado acreditable de \$*****. Amparados con 66 Comprobantes Fiscales Digitales por Internet, descritos y valorados en el recuadro visible a lo largo de los folios 72 reverso a 75 reverso de autos relativas a la providencia impugnada.

JUICIO ORDINARIO

2. De la consulta a la base de datos y específicamente al aplicativo “Declaraciones y Pagos” con que cuenta esa autoridad fiscal, conoció que la contribuyente hoy actora, no realizó valor de actos o actividades a la tasa del 16% ni el 0%, por el mes de *********, como se consigna en la **“*****”**, de ese mismo mes, de tipo COMPLEMENTARIA DE MODIFICACIÓN DE OBLIGACIONES, **presentada el *******, con número de operación **“*****”**, en el apartado “DETERMINACIÓN DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO”.

3. Del análisis a la Balanza de Comprobación contenida en el documento denominado **“*****”**, así como de sus registros auxiliares de todas y cada una de las cuentas contables del mismo mes de *********, contenido en el archivo de nombre **“*****”**; de los cuales conoció que registró un saldo inicial en su cuenta contable de número y denominación ******* *******, en cantidad de **\$*******; sin que se registrara en la misma cuenta contable o alguna otra, el efectivo cobro de algún valor de actos o actividades gravados a la tasa del 16% o del 0%.

4. En consecuencia, la autoridad fiscal concluyó que si la contribuyente *********, no realizó en el mes de ********* actos o actividades a la tasa del 16% o a las que le haya aplicado la tasa del 0%, no tenía porqué beneficiarse del acreditamiento; por lo que no era procedente la acreditación del impuesto al valor agregado en cantidad de **\$******* que le fuera trasladado.

El artículo 22, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, dispone:

(se transcribe)

Conforme al precepto transcrito, el Fisco Federal está obligado a devolver las cantidades pagadas indebidamente, y las que procedan de conformidad con las Leyes fiscales.

Bajo esta premisa normativa, con la finalidad de determinar si procede o no la devolución de la diferencia del saldo a favor solicitado, de \$*****; que se relaciona a la figura del acreditamiento del impuesto al valor agregado declarado por la contribuyente, por erogaciones en suma de \$*****; y que la actora refiere surge de la mecánica del impuesto; se estima pertinente las precisiones que siguen:

El impuesto al valor agregado es de las denominadas indirectas; es decir, de aquéllas en las que el obligado a pagar las mismas no sufre el impacto económico, ya que está legalmente permitido el traslado del gravamen a los adquirentes de bienes y servicios, por lo que quien sufre el impacto económico es el consumidor final.

Por su parte, la doctrina y jurisprudencia consideran que existen dos sujetos, a saber:

SUJETO JURÍDICO: Es la persona física o moral que está obligada a enterar al fisco el impuesto. Es el contribuyente, independientemente de que haya trasladado o no el impuesto, o de que haya obtenido utilidad en la operación gravada.

SUJETO ECONÓMICO: Es toda persona física o moral que sufre el impacto económico del gravamen, es decir, el consumidor final que paga el impuesto, pues ya no puede trasladarlo a otro.

En los términos de los artículos 217 y Sexto Transitorio, es aplicable la jurisprudencia 1a./J. 76/2010, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena Época, Registro digital: 163332, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXII, Diciembre de 2010, página 94, que dice:

“INCIDENCIA DE LOS IMPUESTOS. SU CONCEPTO Y VALORACIÓN JURÍDICA Y ECONÓMICA.

(se transcribe)

Conforme al criterio transcrito, los contribuyentes del impuesto al valor agregado son los sujetos jurídicos y los sujetos económicos son los consumidores finales, quienes ya no puede trasladarlo a otro.

En este orden de ideas, un impuesto trasladado al consumidor puede ser objeto de devolución a la persona que efectuó dicho traslado, conforme al artículo 22

JUICIO ORDINARIO

del Código Fiscal de la Federación, antes transcrito, en función al distingo entre retención y traslado.

Se entiende por traslación del impuesto, el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente o bien reciban los servicios, de un monto equivalente al impuesto establecido y de ahí su naturaleza jurídica como impuesto indirecto, en el cual existe una traslación, lo que implica que el gravamen, en una cadena de producción y comercialización incide sobre el consumo o riqueza del consumidor final.

Por otra parte, la expresión que contiene el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que las autoridades fiscales están obligadas a devolver, no únicamente las cantidades pagadas indebidamente, conforme a la tradición, sino además, *“las que procedan de conformidad con las leyes fiscales”*, cuya causa es diferente de la del pago de lo indebido, se incorporó al Código Fiscal con motivo de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y tiene como propósito señalar una segunda causa para las devoluciones, distinta de la tradicional del pago por lo indebido, especial para los impuestos trasladados, donde se devuelve impuesto debido, supuestamente pagado por otro contribuyente.

Por ello, en el caso del impuesto al valor agregado los contribuyentes de tal impuesto tienen derecho a la devolución, no únicamente por las cantidades que hipotéticamente pudieran pagar indebidamente en exceso, sino, fundamentalmente, de aquéllas que determina expresamente la Ley y que no implican pago de lo indebido.

Lo anterior es así, pues la relación jurídica tributaria se establece entre el Estado y el enajenante y no con la persona que adquiere los bienes gravados con el impuesto. Es por ello que la Ley tiene el cuidado de distinguir entre el impuesto y la carga económica que se traslada. Al efecto, la Ley expresamente señala que lo que se traslada no es el impuesto mismo, sino una cantidad equivalente, lo que permite concluir que lo que el contribuyente traslada al consumidor es un sobreprecio autorizado por el Estado y no el impuesto mismo.

Es ilustrativo el precedente IV-P-2aS-213, emitido por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, publicado en la

Revista número 20 del Tribunal, Cuarta Época, Año II, marzo 2000, página 108, que dice:

“DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR EN LOS IMPUESTOS TRASLADADOS.- LOS CONTRIBUYENTES TIENEN DERECHO A LA MISMA.-

(se transcribe)

En congruencia con lo anterior, el precepto 6° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el que sustenta sus argumentos la accionante, prevé que cuando en la declaración de pago resulte **saldo a favor**, el contribuyente podrá: **a)** acreditarlo contra el impuesto a cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo; **b)** solicitar su devolución; o, **c)** llevar a cabo su compensación contra otros impuestos, en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo, en el primer concepto de impugnación sujeto a estudio, la propia actora *********. plantea que su saldo a favor de **\$*******, **surge o deriva** de la mecánica del cálculo del impuesto; por lo que es preciso atender a la naturaleza jurídica del saldo a favor **derivado de la función del acreditamiento, propio en el cálculo del impuesto al valor agregado**, la cual, se encuentra contemplado en el artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; **invocado en la providencia confirmada**; el cual señala:

(se transcribe)

Como se advierte del precepto transcrito, las personas físicas y morales que, en territorio nacional enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes e importen bienes o servicios, estarán obligadas al pago del impuesto al valor agregado aplicando a los valores establecidos en la Ley, las tasas respectivas.

Señala que el contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios; y se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esa Ley.

JUICIO ORDINARIO

El sujeto pasivo pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de la Ley, y en su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.

Además de los elementos del impuesto, se debe considerar el acreditamiento como figura o mecánica esencial en la configuración del impuesto al valor agregado, el cual, tratándose de la enajenación, prestación de servicios y del uso o goce temporal de bienes, se causa en el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.

Se invoca la tesis P. XXXVII/2014 (10a.), emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Décima Época, Registro 2007552, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 11, Octubre de 2014, Tomo I, página 202, que dice:

“SALDO A FAVOR. MOMENTO EN QUE SE GENERA.

(se transcribe)

Gramaticalmente “acreditamiento” deriva de la palabra “acreditar”, la cual es definida en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, entre otras acepciones, como: “abonar, admitir en pago, tomar en cuenta”.

Por su parte, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis 1ra. XIV/2008, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. XXVII, febrero de 2008, p. 482, ha conceptualizado al acreditamiento:

“(…) como la figura jurídica en virtud de la cual se disminuye el importe de la obligación tributaria surgida de la realización del hecho imponible de un determinado tributo,

(se transcribe)

En este orden de ideas, resulta de especial relevancia señalar que el acreditamiento fiscal es una especie de compensación pura o automática, porque a pesar de que existen deudores y acreedores que extinguen sus obligaciones recíprocas, no se prevé un sistema optativo o de elección ya que los contribuyentes solamente pueden trasladar las sumas pagadas contra el tributo o contra otro tributo, de ahí que algunas veces se traduce en una sencilla disminución de la cantidad a pagar, sin embargo esa figura jurídica en cada ordenamiento legal se prevé de forma distinta, atendiendo a la naturaleza de la contribución y a los fines perseguidos con ella.

De esta manera, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvo en la Jurisprudencia 2a./J. 175/2007, que la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece una contribución cuyo mecanismo ordinario de operación —correctamente diseñado para efectuar el cálculo respectivo— no se reduce a la interacción de sus elementos esenciales (sujeto, objeto, base, tasa y época de pago), sino que adicionalmente se apoya en las figuras **del traslado y del acreditamiento**, con lo cual se convierte en un auténtico impuesto que pesa sobre el valor agregado.

Resulta ilustrativo citar un extracto de la ejecutoria aprobada el 29 de agosto de 2007, por la Segunda Sala del Alto Tribunal de País, la cual dio origen a la jurisprudencia 2a./J. 175/2007, cuyo rubro dice: “VALOR AGREGADO. LOS CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO RELATIVO SUJETOS A LA TASA DEL 0% Y LOS EXENTOS, NO SE ENCUENTRAN EN SITUACIONES JURÍDICAS SEMEJANTES PARA EFECTOS DEL ACREDITAMIENTO, que en la parte que aplica, dice:

(se transcribe)

Tal y como lo resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuando un contribuyente realiza los actos o actividades a que se refiere el artículo 1o. de la ley en estudio, siempre que estén gravados a las tasas del 15% o 10% y —por la mecánica tradicional en que opera—, en primer lugar, puede trasladar el impuesto al consumidor y, posteriormente, tiene derecho al acreditamiento; en caso de saldo a favor, tendrá derecho a su devolución; o bien, cuando se trate de la ley anterior, cuyo alcance es idéntico pues únicamente variaron las tasas con la última

JUICIO ORDINARIO

reforma publicada Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, siendo la tasa que actualmente tenemos es del 16% y 0%.

Así las cosas, y contrario a los argumentos de la actora, tenemos que la mecánica de traslado y acreditamiento de dicho impuesto, se encuentra establecida en el artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; invocado también en la providencia impugnada; que dice:

(se transcribe)

Como deriva de la lectura del precepto transcrito, la norma considera al acreditamiento como la operación consistente: ... *"en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta ley, la tasa que corresponda según el caso"*.

Tal y como sucedió, en la "DECLARACIÓN PROVISIONAL O DEFINITIVA DE IMPUESTOS FEDERALES", de noviembre de 2017, de Tipo complementaria, presentada el 27 de agosto de 2019, con número de operación "325841364", en el apartado "DETERMINACIÓN DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO", se desprende que la hoy actora no realizó valor de actos o actividades a la tasa del 16% ni del 0%.

Lo que, incluso, fue corroborado con la Balanza de Comprobación contenida en el documento denominado "*****", así como de sus registros auxiliares de todas y cada una de las cuentas contables del mismo mes de *****, contenido en el archivo de nombre "*****" de los cuales conoció que registró un saldo inicial en su cuenta contable de número y denominación *****, en cantidad de \$*****; sin que se registrara en la misma cuenta contable o alguna otra, el efectivo cobro de algún valor de actos o actividades gravados a la tasa del 16% o del 0%.

Por tanto, la autoridad fiscal concluyó que si la contribuyente *****, no realizó en el mes de noviembre de 2017 actos o actividades a la tasa del 16% o a las que le haya aplicado la tasa del 0%, no tenía porqué beneficiarse del

acreditamiento; por lo que no era procedente la acreditación del impuesto al valor agregado en cantidad de \$***** que le fuera trasladado.

Contrario a lo manifestado por la actora, en el primer concepto de impugnación sujeto a estudio, en el sentido de que conforme al artículo 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor el contribuyente podrá acreditarlo, solicitar su devolución o llevar a cabo su compensación contra otros impuestos; y a su decir, conforme al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, no exige que para su procedencia sea necesario haber realizado actividades gravadas en el periodo del que derive dicho saldo (por las erogaciones de (\$*****); **pues el saldo a favor solicitado (de \$*****) es consecuencia de la mecánica de tributación prevista en los artículos 1º y 4º de la invocada Ley del Impuesto al Valor Agregado, e interpretado en el criterio sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuando un contribuyente realiza los actos o actividades a que se refiere el artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, siempre que estén gravados a las tasas del 16%, 10% o 0% —por la mecánica tradicional en que opera y en la que basa la actora sus argumentos—, en primer lugar, debe trasladar el impuesto al consumidor y, posteriormente, tendrá derecho al acreditamiento y, en caso de obtener un saldo a favor, tendrá derecho a su devolución; **lo que en las especie no aconteció con la pretendidas erogaciones en suma de \$*****; por colocarse como consumidor final (o sujeto económico), que ya no podía trasladar a otro el impuesto al valor agregado de \$*******, por incidir en ella.**

En virtud de las consideraciones que anteceden, resulta apegado a derecho que la autoridad fiscal motivara que el impuesto al valor agregado como impuesto al consumo, grava la riqueza de quién, dentro de una cadena productiva, se comporta como el consumidor final de bienes y servicios.

Así, quien entera el impuesto, es el contribuyente que se encuentra al inicio de la cadena productiva (el que enajena bienes u otorga el uso o goce temporal de bienes, o bien el que presta servicios independientes o importa bienes y servicios); y el impuesto se calcula aplicando la tasa 0% o 16% al valor del producto o servicio, ya transformado o perfeccionado por el mismo, y comercializado a través de actividades gravadas que lleve a cabo.

Por tanto, el contribuyente que se ubique en estos supuestos es quien entera finalmente el impuesto, pero lo traslada al consumidor final de sus bienes o servicios, por lo que no se entera la totalidad del impuesto que trasladó a sus

JUICIO ORDINARIO

consumidores, sino que antes de enterarlo puede acreditar contra esa cantidad, el monto del impuesto que él mismo pagó por haberse trasladado, al adquirir los bienes o servicios, a su vez, gravados con el impuesto al valor agregado, que sean necesarios para que el contribuyente realice sus propias actividades gravadas con el impuesto al valor agregado.

De ahí que la cantidad efectivamente enterada por el contribuyente, no se basa en los ingresos que obtuvo, sino que equivale al gravamen sobre el valor que esa persona añade al producto o servicio en la cadena de producción, esto es el valor agregado, de conformidad con los artículos 1 y 4 de la ley del impuesto al valor agregado vigente en 2016, antes transcritos e interpretados.

En segunda, respecto al argumento *...esta contribuyente sí forma parte de una cadena productiva, tan es así que de las fojas 19 a la 24 de la resolución impugnada, la autoridad fiscal identificó los comprobantes fiscales de donde derivó el impuesto acreditable y particularmente el motivo por el cual dicho gasto se consideró indispensable para las actividades económicas del contribuyente ...*; porque la autoridad demandada, una vez que describió los 66 comprobantes fiscales digitales por internet que, como bien lo indica la demandante, llegó a la conclusión que en la "*****", de ***** de Tipo complementaria de modificación de obligaciones, presentada el ***** con número de operación "*****", en el apartado "*****", se desprende que la hoy actora no realizó valor de actos o actividades a la tasa del 16% ni del 0%.

Lo que, fue corroborado con la Balanza de Comprobación contenida en el documento denominado "*****", así como de sus registros auxiliares de todas y cada una de las cuentas contables del mismo mes de ***** contenido en el archivo de nombre "*****" de los cuales conoció que registró un saldo inicial en su cuenta contable de número y denominación ***** en cantidad de \$*****; sin que se registrara en la misma cuenta contable o alguna otra, el efectivo cobro de algún valor de actos o actividades gravados a la tasa del 16% o del 0%.

En otras palabras, la demandante no controvierte los motivos y fundamentos que expresó la autoridad demandada en la resolución impugnada para

concluir que la impetrante no registró en la referida cuenta contable, ni en ninguna otra, el efectivo cobro de algún valor de actos o actividades gravados a la tasa del 16% o del 0% y por ello, no procedía acreditamiento alguno.

C. Las CC. Magistradas y Magistrado que integran esta H. Sala Regional el Sureste, consideran que es **infundado** el tercer concepto de impugnación sujeto a estudio, porque la resolución impugnada de *****; sí cumple con los requisitos de motivación y fundamentación, en su aspecto material, ya que el rechazo del impuesto al valor agregado acreditable en cantidad total de \$\$*****, correspondiente al mes de *****, se encuentra ajustado a derecho.

El artículo 5º, fracción I, primer párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en ese ejercicio fiscal, que dispone:

(se transcribe)

El precepto reproducido establece que para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunir, 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 la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Dicho precepto señala 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 dicho impuesto.**

Sobre el tema, en la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia 2a./J. 217/2007, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, Diciembre de 2007, consultable con el número de Registro: 170569, visible en la página 223, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvo:

(se transcribe)

"RENTA. EL RÉGIMEN DE LAS PERSONAS FÍSICAS QUE RECIBEN INGRESOS POR SALARIOS, Y EN GENERAL POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO, ESTABLECIDO EN LA LEY

JUICIO ORDINARIO

DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO PREVER COMO DEDUCCIÓN LA CUOTA DEL SEGURO SOCIAL PAGADA POR EL TRABAJADOR AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006).

(se transcribe)

"VALOR AGREGADO. LA REMISIÓN QUE HACE EL ARTÍCULO 4o. A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO A LOS PORCENTAJES MÁXIMOS DE DEDUCCIÓN DE INVERSIONES ESTABLECIDOS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (DECRETO PUBLICADO EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004).

(se transcribe)

VALOR AGREGADO. INTERPRETACIÓN DE LA EXPRESIÓN "QUE SEAN DEDUCIBLES PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA", CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 4o., FRACCIONES I Y IV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004).-

(se transcribe)

....."

Como se desprende de la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia 2a./J. 217/2007, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señaló que el acreditamiento fiscal es una especie de compensación pura o automática, porque a pesar de que existen deudores y acreedores que extinguen sus obligaciones recíprocas, no se prevé un sistema optativo o de elección ya que los contribuyentes solamente pueden trasladar las sumas pagadas contra el tributo o contra otro tributo, de ahí que algunas veces se traduce en una sencilla disminución de la cantidad a pagar, pero lo cierto es que esa figura jurídica en cada ordenamiento legal se prevé de forma distinta, atendiendo a la naturaleza de la contribución y a los fines perseguidos con ella.

Que por lo que hace al acreditamiento en el impuesto al valor agregado es un mecanismo en el que se disminuyen las cantidades que fueron trasladadas al contribuyente por concepto del mismo tributo cuando realiza erogaciones, compras o gastos, operación que determinará el impuesto final a pagar o a favor; que entre los

requisitos para ser acreditable el impuesto al valor agregado trasladado, el legislador previó que la erogación o gasto respectivo "**fuese deducible para los fines del impuesto sobre la renta.**"

Que desde su expedición, la Ley del Impuesto al Valor Agregado utilizó el sistema de deducciones del impuesto sobre la renta en virtud de que éstas se originan con las erogaciones estrictamente indispensables para que las personas físicas o jurídicas lleven a cabo sus actividades empresariales, lo que también constituye una característica de las erogaciones susceptibles de ser acreditables; por tal motivo, el legislador estableció en el artículo 4o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que sólo las erogaciones que fuesen deducibles para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, podrían ser tomadas en cuenta para acreditar el impuesto al valor agregado trasladado o repercutido, ya que al ser dichas deducciones un beneficio para el cálculo del impuesto sobre la renta, pueden reflejarse de igual manera en el impuesto al valor agregado al considerarse como base del impuesto acreditable. La Ley del Impuesto sobre la Renta prevé que el impuesto a cargo del ejercicio será el que resulte de aplicar la tasa relativa a la diferencia de restar las deducciones autorizadas a los ingresos acumulables; de ahí que el legislador ordinario determinó que sólo los gastos, adquisiciones y erogaciones que tuvieran una relación directa y básica para la realización de los fines de los sujetos del impuesto podrían ser deducibles.

Precisó, que en igual forma, el legislador trasladó dicho razonamiento al cálculo del impuesto al valor agregado, al establecer que para obtener el impuesto acreditable, **únicamente se podrá tomar en cuenta el impuesto al valor agregado pagado por los conceptos que son deducibles para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta pone de manifiesto que el acreditamiento en el impuesto al valor agregado debe sujetarse a las reglas aplicables para las deducciones establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta**, entre ellas, las proporciones, los límites o los porcentajes máximos de deducibilidad, dada la congruencia existente entre las contribuciones, de lo contrario, se desnaturalizaría el principio de uniformidad tributaria que buscó aplicar el legislador ordinario en el requisito previsto en el artículo 4o., fracción I, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en el año del 2004.

La jurisprudencia 2a./J. 217/2007, es del tenor literal siguiente:

"VALOR AGREGADO. INTERPRETACIÓN DE LA EXPRESIÓN "QUE SEAN DEDUCIBLES PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA", CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 4o., FRACCIONES I Y IV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004).-

JUICIO ORDINARIO

(se transcribe)

Cabe destacar que a juicio de las CC. Magistradas y Magistrado que integran esta H. Sala Regional del Sureste, el contenido de la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia 2a./J. 217/2007, antes transcrita, resulta aplicable al presente asunto, pues no obstante que se analizó el artículo 4o., fracciones I y IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en 2004, lo cierto es que ese requisito en cuanto a que sólo las erogaciones que fuesen deducibles para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, podrían ser tomadas en cuenta para acreditar el impuesto al valor agregado trasladado o repercutido, también es un requisito que se establece en el artículo 5º., fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en el ejercicio del 2016.

Lo anterior encuentra justificación en los preceptos 1o, 1-B, 2-A, 5-D, 12, 18, párrafo primero y 23, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en 2016, deponían:

(se transcribe)

De los preceptos transcritos, se infiere que se entiende en términos generales como valor la cuantía percibida por los contribuyentes como contraprestación por la enajenación del bien, por la prestación del servicio, o por la prestación del uso temporal del bien a la tasa del 16%; y se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones; cuando el precio o contraprestación pactados por la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes se pague mediante cheque, se considera que el valor de la operación, así como el impuesto al valor agregado trasladado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha de cobro del mismo o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración; y se presume que los títulos de crédito distintos al cheque suscritos a favor de los contribuyentes, por quien adquiere el

bien, recibe el servicio o usa o goza temporalmente el bien, constituye una garantía del pago del precio o la contraprestación pactados, así como del impuesto al valor agregado correspondiente a la operación de que se trate. En estos casos se entenderán recibidos ambos conceptos por los contribuyentes cuando efectivamente los cobren, o cuando los contribuyentes transmitan a un tercero los documentos pendientes de cobro, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. Cuando con motivo de la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, los contribuyentes reciban documentos o vales, respecto de los cuales un tercero asuma la obligación de pago o reciban el pago mediante tarjetas electrónicas o cualquier otro medio que permita al usuario obtener bienes o servicios, se considerará que el valor de las actividades respectivas, así como el impuesto al valor agregado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha en la que dichos documentos, vales, tarjetas electrónicas o cualquier otro medio sean recibidos o aceptados por los contribuyentes.

Por su parte, el impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere la Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes en la enajenación de animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule, perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar; se considera que la madera en trozo o descortezada no está industrializada; medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de: bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o de verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias, jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos, caviar, salmón ahumado y angulas, saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios, chicles o gomas de mascar, alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar, hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando en este último caso, su presentación sea en envases menores de diez litros, ixtle, palma y lechuguilla, tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga, así como llantas para dichos tractores; motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar; cosechadoras; aspersoras y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras; abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial,

JUICIO ORDINARIO

siempre que se reúnan los requisitos y condiciones que señale el Reglamento, fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería, invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación, oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%, siempre que su enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general, libros, periódicos y revistas, que editen los propios contribuyentes; **la prestación de los siguientes servicios independientes:** los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias, por concepto de perforaciones de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de agua para riego; desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas; erradicación de plagas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce, los de molienda o trituración de maíz o de trigo, los de pasteurización de leche, los prestados en invernaderos hidropónicos, los de despepite de algodón en rama, los de sacrificio de ganado y aves de corral, los de reaseguro y los de suministro de agua para uso doméstico; **y el uso o goce temporal** de la maquinaria y equipo a que se refieren los incisos e) y g) de la fracción I, la exportación de bienes o servicios, en los términos del artículo 29 de esa Ley, y los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta Ley.

Finalmente, el impuesto se calculará por cada mes de calendario y el pago mensual será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes por el que se efectúa el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento determinadas en la Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, el impuesto que se le hubiere retenido en dicho mes.

Sin embargo, la contribuyente *********, en el mes de *********, pretende la acreditación del impuesto en suma de **\$*******, por erogaciones en suma de

\$*****; **en primera**, que **NO** corresponden a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de la actividad, distinta de la importación, por las que se debe pagar el impuesto al valor agregado a la tasa del 16% o a las que se le aplique la tasa del 0%, no se relaciona únicamente con el valor que la contribuyente haya añadido, sino que dicha contribuyente acredita el impuesto al valor agregado por aquéllos actos o actividades **diferentes** a los establecidos en los artículos 1º y 2º-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; cuando que, el acreditamiento debe realizarse únicamente y exclusivamente respecto de actos o actividades gravadas a la tasa del 16% o del 0%, establecidos en los preceptos 1º y 2º-A, transcritos e interpretados.

Tan es así que, la autoridad en la providencia impugnada de *****, determinó que la hoy actora, por el mes de *****, no había registrado ni declarado alguna contraprestación, ni alguna otra cantidad que pueda considerarse como valor para efectos de la Ley del Impuesto al valor Agregado; precisando que el impuesto al valor agregado que se les traslada a los contribuyentes, se justifica únicamente en la medida que se aplique para que dichos contribuyentes, al final, enteren al fisco únicamente el impuesto correspondiente al valor que los mismos agregaron al producto o servicio, dentro de una cadena productiva, de comercialización y distribución; lo que no sucedía con la hoy actora, en ese mes de noviembre en donde la acreditación del impuesto en cantidad de \$*****, no se relaciona con el valor que la contribuyente hubiese añadido, sino que dicha contribuyente acredita este impuesto al valor agregado por aquellos actos o actividades diferentes a los establecido en el artículo 1º., en la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2016, resultando que el acreditamiento debe de realizarse únicamente respecto de actos o actividades gravados a la tasa del 16% o 0%.

Por lo que si la hoy demandante no realizó actos o actividades de enajenación de bienes, prestación de servicios uso o goce temporal de bienes o de importación de bienes y servicios que hubiesen correspondido a ingresos o contraprestaciones por dicho mes de noviembre por los que debió pagar el citado impuesto, o que le aplicara la tasa del 0%, sino que los únicos actos o actividades que identificó la autoridad demandada en ese mes de octubre eran diferentes a los establecidos en el referido artículo 1º., de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; que se hizo consistir en los recursos provenientes “*PROGRAMA DE ESTIMULOS, A LA INVESTIGACIÓN, DESARROLLO TECNOLÓGICO E INNOVACIÓN/PROYECTO No.*

JUICIO ORDINARIO

*****", que se precisó en el Presupuesto de Egresos de la Federación, para 2016 en la cuantía de \$*****.

De ahí que la autoridad demandada hubiera concluido no se actualizaba la hipótesis de acreditamiento y, por tanto, resultó improcedente el saldo a favor por concepto de impuesto al valor agregado en cantidad \$*****.

Y en segunda, porque en las páginas 27 a 32 de la providencia impugnada, antes digitalizada, la autoridad fiscal **sí analizó sus pruebas consistentes** el "Escrito Primer Req. 11 2017 EMM.pdf contenido en la carpeta denominada "00.Escrito Primer Req. 11 2017 EMM.zip; que fue adjuntado por la demandante y las carpetas "08.Aportaciones 1 zip", "08. Aportaciones 2.zip", "08. Aportaciones 3.zip", de las que se desprendieron las erogaciones que efectuó la actora en el mes de noviembre de 2017, por la cantidad de \$*****.

Sin embargo, era necesario y determinante para esta Juzgadora que la actora *****, en el presente juicio de nulidad, expresara cuál o cuáles fueron esas *"...las diversas pruebas aportadas en esta demanda de nulidad que la erogaciones realizadas cumplen con dichos requisitos, sobre todo porque son estrictamente indispensables ...*, que, a su decir, se encontraban relacionadas a su pretensión de erogaciones estrictamente indispensables en suma de \$*****.

Por esas mismas razones, son infundadas las pretensiones que expresó la actora en el tercer concepto de impugnación sujeto a estudio, en el sentido de que la autoridad demandada en ningún momento señaló, gasto por gasto, porqué no cumplían los requisitos previstos en la Ley de la materia.

Es así, porque como ya se dijo, la acreditación del impuesto en cantidad de \$*****, correspondiente al mes de *****, no se relaciona con el valor que la hoy actora hubiese añadido, sino que la demandante acreditó el impuesto al valor agregado por aquellos actos o actividades diferentes a los establecido en el artículo 1º., en la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2016; de ahí la improcedencia del saldo a favor por concepto de impuesto al valor agregado por la cantidad referida.

D. Las CC. Magistradas y Magistrado por Ministerio de Ley, que integran esta H. Sala Regional del Sureste, consideran **INFUNDADO** el concepto de impugnación **CUARTO, numeral 4**, en estudio, porque la resolución impugnada de *********, cumple con los requisitos de motivación y fundamentación, en su aspecto material.

La digitalización de la referida providencia, en el Considerando Quinto, pone de relieve que la autoridad fiscal sí valoró la **manifestación** del C. *********, en representación legal de *********, respecto al —Tipo de trámite: IVA Periodo Preoperativo” y “Suborigen del Saldo: Inversiones y/o gastos en periodo preoperativo”— eran “Actos, la enajenación de refacciones y la prestación de servicios por asesoría técnica”; **ya que además de resuelto en los Considerandos Primero a Cuarto de esa providencia**; las erogaciones consideradas por esa autoridad fiscal, como **no estrictamente indispensables** para la realización de la actividad distintas de la importación, por las que se debe pagar el impuesto al valor agregado a la tasa del 16% o a las que se les aplique la tasa del 0%; **tampoco correspondían a inversiones o gastos en periodo preoperativo que provinieran de recursos propios de la demandante**, que no se verificó que se efectuara alguna estimativa del destino de los mismos; para 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 la Ley; por ello, tampoco se actualiza la hipótesis normativa, prevista en el artículo 5, párrafo primero, fracción I, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en 2016; transcrito en párrafos precedentes.

Sobre el tema, la Segunda Sala del Alto Tribunal del País, al resolver el Amparo Directo en Revisión 471/2002, definió lo que se debe entender por período preoperativo:

(se transcribe)

Como se advierte, el Alto Tribunal puntualizó que el período preoperativo es aquel lapso durante el cual la persona física o moral contribuyente reúne y prepara los diversos elementos, tangibles e intangibles, que conforman su empresa, para estar en condiciones de producir bienes o prestar sus servicios de manera constante o permanente, etapa que podrá tener mayor o menor duración que la del ejercicio fiscal **en el cual la persona moral contribuyente fue constituida legalmente.**

JUICIO ORDINARIO

De esa definición se deduce que el período preoperativo surge en el momento en que se constituye una persona moral y se prolonga en el tiempo hasta que se reúnen y preparan todos los elementos necesarios para conformar la empresa.

Dicho de otra manera, la etapa preoperativa **sólo puede ocurrir en una sola ocasión y se prolonga hasta que se está en condiciones óptimas de enajenar los bienes o prestar los servicios propios de cada empresa** pues, estimar lo contrario, equivaldría a sostener que esa etapa se puede reiniciar cada vez que los contribuyentes dejen de enajenar, por alguna causa diversa a la constitución legal de una empresa, sus bienes o servicios.

Tan es así que la propia Segunda Sala del Máximo Tribunal señaló que habrá ocasiones en las que los contribuyentes den inicio a sus operaciones y no obtengan ingresos gravables, pero que en esos casos ya no se podrían ubicar en período preoperativo, sino que en todo caso podrían declarar en ceros o, inclusive, reportar pérdidas fiscales.

Bastan las explicaciones anteriores para asumir que, contrario a lo sostenido por la actora, no se ubicaba en un período preoperativo, pues en los Apartados **B y C**, ya quedó establecido que en la “DECLARACIÓN PROVISIONAL O DEFINITIVA DE IMPUESTOS FEDERALES”, de *****, y/o COMPLEMENTARIA DE MODIFICACIÓN DE OBLIGACIONES presentada el 27 de agosto de 2018, con número de operación “*****”, en el apartado “DETERMINACIÓN DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO”, se desprende que la hoy actora no realizó valor de actos o actividades a la tasa del 16% ni del 0%.

Lo que, incluso, fue corroborado con la “Balanza de comprobación 11 2017.xls”, así como de sus registros auxiliares de todas y cada una de las cuentas contables del mismo mes de *****, contenido en el archivo de nombre “*****” de los cuales conoció que registró un saldo inicial en su cuenta contable de número y denominación *****, en cantidad de \$ *****; sin que se registrara en la misma cuenta contable o alguna otra, el efectivo cobro de algún valor de actos o actividades gravados a la tasa del 16% o del 0%.

Además, el hecho de que la promovente sostenga que las erogaciones en suma de \$ ***** “es una erogación indispensable para el desarrollo del prototipo pegasus”, **no se puede considerar como una inversión en etapa preoperativa.**

En esas condiciones, contrario a lo sostenido por la accionante, no es posible la acreditación del impuesto al valor agregado en importe de \$ *****, del mes de *****, bajo la consideración de que se encontraba en período preoperativo y que, por ello, no tuvo actos gravados en los que hubiese trasladado el referido tributo, pues lo cierto es que no se encontraba en dicha etapa para hacer procedente la acreditación en esa forma.

Las mismas consideraciones que anteceden, deben prevalecer por lo que hace a la manifestación de los argumentos que expresó la actora en los numerales 1, 2, 3, 5, 7 y 8, del cuarto concepto de impugnación y quinto; los cuales fueron materia de análisis en los apartados que anteceden de esta sentencia.

Al resultar infundados los argumentos que expresó la actora en su concepto de impugnación de su demanda de nulidad, subsiste la presunción de la legalidad de la impugnada resolución, por lo que con fundamento en los artículos 68 del Código Fiscal de la Federación y 42 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se reconoce la legalidad y validez de la impugnada providencia ***** al resolver la solicitud de devolución por concepto de impuesto al valor agregado correspondiente al mes de *****, presentada el *****, con número de control *****; determinó que era improcedente devolver la cantidad de \$*****

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

I.- Ha sido procedente el juicio de nulidad interpuesto por la contribuyente *****.

II.- La parte actora no probó los extremos de su acción en el presente juicio ordinario, en consecuencia;

III.- Se reconoce la legalidad y validez de la impugnada providencia de ***** al resolver la solicitud de devolución por concepto de impuesto al valor agregado correspondiente al mes de *****, presentada el *****, con número de

JUICIO ORDINARIO

control *****; determinó que era improcedente devolver la cantidad de \$ *****; que se precisó en el Resultando 1º., de la presente Sentencia.

IV.- NOTIFÍQUESE, previo aviso electrónico, POR BOLETÍN JURISDICCIONAL A LAS PARTES.

Así lo resolvieron y firman las CC. Magistradas y el C. Magistrado, que integran esta Sala Regional del Sureste, del Tribunal Federal de Justicia Administrativa; ante la presencia del C. Secretario de Acuerdos, licenciado José Manuel Díaz López, que actúa y da fe.

MAG. CLAUDIA LUCÍA CERVERA VALEÉ.
PRIMERA PONENCIA

MAG. ANALICIA VEGA LEÓN.
TERCERA PONENCIA

MAG. RODOLFO MARTÍNEZ DAGNINO.
PONENTE.

Secretario de Acuerdos
Licenciado José Manuel Díaz López.
RMD*JMDL.

El 06 de junio de 2025, el licenciado José Manuel Díaz López, Secretario de acuerdos con adscripción en la Sala Regional del Sureste, hago constar y certifico que en términos de lo previsto en los artículos 120, 115, párrafos, primero, segundo, tercero y cuarto de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, esta versión pública suprime toda aquella información considerada legalmente como confidencial, por tratarse de nombre de la parte actora persona moral, nombre de su representante legal, registro federal de contribuyentes y domicilio fiscal. Conste