SALA REGIONAL EN EL ESTADO DE MÉXICO II

EXPEDIENTE: 49/26-29-01-2

ACTOR: ******* ******* ******

MAGISTRADO INSTRUCTOR:
ERNESTO CHRISTIAN GRANDINI OCHOA

SECRETARIA DE ACUERDOS:
EMMA REBECA CIRIACO SÁNCHEZ

SENTENCIA DEFINITIVA

Toluca de Lerdo, Estado de México, a **veintiuno de mayo de dos mil veintiséis**.- Encontrándose debidamente integrada la Sala Regional en el Estado de México II, del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, por los Magistrados: **ERNESTO CHRISTIAN GRANDINI OCHOA** Titular de la Segunda Ponencia y Presidente de esta Sala, así como **ANABEL DÁVILA SALAS**, Titular de la Primera Ponencia, de conformidad con el punto Primero, fracción VI y Segundo del Acuerdo G/JGA/55/2025, emitido por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal Federal de Justicia Administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de diciembre de 2025, y **DIANA BERENICE HERNÁNDEZ VERA**, Titular de la Tercera Ponencia, de conformidad con el punto Primero, fracción V y Tercero del Acuerdo G/JGA/51/2026, emitido por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal Federal de Justicia Administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de abril de 2026, y con fundamento en los artículos 49 y 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, ante la presencia de la Secretaria de Acuerdos, **Emma Rebeca Ciriaco Sánchez**, quien actúa y da fe, se procede a dictar **sentencia definitiva** en los términos siguientes:

R E S U L T A N D O:

1°. Por escrito presentado en la Oficialía de Partes de esta Sala el 21 de enero de 2026, ******* ******* ******* por propio derecho, demandó la nulidad de la resolución contenida en el oficio número 500-011251580635 de 7 de noviembre de 2025, por el que la Subadministradora Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México “1”, en suplencia por ausencia del Administrador Desconcentrado de Auditoria Fiscal de México “1”, del Servicio de Administración Tributaria, resolvió autorizar parciamente la solicitud de devolución del saldo a favor por concepto de Impuesto al Valor Agregado, por la cantidad de $11,992.00 y no la cantidad de $63,633.00 por el período de junio de 2025.

2°. Por acuerdo de 13 de febrero de 2026, previo cumplimiento al requerimiento del Magistrado Instructor, se admitió a trámite la demanda de nulidad en la vía ordinaria y se ordenó emplazar a la autoridad demandada para que formulara su contestación dentro del plazo de ley.

3º. En proveído de 21 de abril de 2026, se tuvo por contestada la demanda en los términos de su presentación y se concedió a las partes el plazo legal para formular alegatos por escrito.

4º. No existiendo cuestión pendiente por acordar y al haber quedado cerrada la instrucción por ministerio de ley, se procede a dictar la sentencia correspondiente.

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

PRIMERO. Competencia de la Sala. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 2º de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, así como en el numeral 3, fracción III, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, esta Sala es competente por materia para resolver el presente juicio.

Asimismo, este Órgano Colegiado es competente por razón de territorio, según lo previsto por los artículos 34, último párrafo, de la Ley Orgánica de este Tribunal; 48, fracción XXIX y 49, fracción XXIX, y Primero Transitorio del Reglamento Interior de este Órgano Jurisdiccional, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de julio de 2020, reformado mediante Acuerdos SS/10/2025 y SS/15/2025, publicados en el Diario Oficial de la Federación, el 23 de mayo de 2025 y 10 de julio de 2025, respectivamente.

SEGUNDO. La existencia de la resolución impugnada se encuentra debidamente acreditada en autos, en virtud de la exhibición y reconocimiento que de la misma hacen las partes, de conformidad con 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.

TERCERO. En el PRIMER concepto de impugnación de la demanda, la persona actora medularmente refiere que la resolución impugnada es ilegal y violatoria de lo dispuesto en el artículo 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, toda vez que los hechos que la motivaron fueron apreciados incorrectamente, aplicando disposiciones legales indebidas y dejando de aplicar las debidas.

Precisa que la demandada fue omisa en valorar integra y exhaustivamente la documentación que aportó, con la cual acredita que las erogaciones que realizó corresponden a material de empaque estrictamente necesario para la realización de su

actividad, por lo que el producto adquirido es utilizado para la consecución de esa actividad, consistente en siembra, cultivo y cosecha de flores de invernadero, en específico gerbera, tal y como se advierte de su constancia de situación fiscal.

Expone el “modelo de negocio” de su actividad y reitera la indispensabilidad del material de empaque en esta, precisando que con la información aportada ante la autoridad acreditó la materialidad de los productos adquiridos y su estricta indispensabilidad.

Agrega que, se debe tomar en consideración que la autoridad exige el cumplimiento de pruebas que no son acordes a la naturaleza de la operación verificada y que resultan desmedidas por no atender parámetros de razonabilidad y objetividad de los medios de convicción exigidos, según los bienes o servicios amparados en los comprobantes fiscales, pues esa carga probatoria no puede imponer extremos imposibles, más aún que las operaciones cuestionadas por la autoridad fiscal corresponden a un servicio no complejo.

Que no guarda relación como requisito para acreditar la materialidad de las operaciones que justifique la necesidad de las erogaciones realizadas, puesto que la autoridad en un trámite de devolución se encuentra impedida para solicitar tal requisito, o bien, presumir o asumir requisitos o límites a los materiales que requiere para el desarrollo de su actividad, máxime que no se encuentra en juicio la materialidad de las operaciones de siembre, cultivo y cosecha de flor, que realiza.

Que contrario a lo determinado por la autoridad, adquirió material de empaque que es estrictamente indispensable para la realización de su actividad, lo cual se puede advertir de su “modelo de negocio”, del papel de trabajo de estricta indispensabilidad y la evidencia fotográfica, por lo que solicita se declare la nulidad de la resolución impugnada y se reconozca su derecho subjetivo del saldo a favor solicitado, el cual debe ser autorizado calculando su actualización e intereses, en términos de lo dispuesto por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

La autoridad al contestar la demanda sostuvo la legalidad de la resolución impugnada.

A juicio de este Órgano Colegiado el concepto de impugnación en estudio es **sustancialmente fundado**, conforme a lo siguiente:

De conformidad con el artículo 16 constitucional, en relación con el artículo 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, los actos administrativos que se deban notificar deberán entre otros requisitos, estar fundados y motivados, entendiéndose por ello, que la autoridad debe expresar las razones particulares, circunstancias especiales o causas inmediatas que determinaron la emisión de su resolución, debiendo contener también el señalamiento preciso de los preceptos jurídicos aplicables al caso concreto, por coincidir éste con las hipótesis normativas en ellas contenidas.

Dicho en otras palabras, la fundamentación se refiere a la cita obligada de los preceptos en que se basa la autoridad para emitir el acto de que se trata, mientras que la motivación consiste en el razonamiento contenido en el texto mismo del acto autoritario de molestia, según el cual, quien lo emitió llegó a la conclusión de que el acto concreto se ajusta exactamente a las prevenciones de determinados preceptos legales, o sea, motivar un acto es externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho que formuló la autoridad para establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación define la garantía de fundamentación y motivación, en la Jurisprudencia J/32, consultable Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo 54 de junio de 1992, página 49, del tenor siguiente:

> **FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.** De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresar con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

Precisado lo anterior, se tiene a la vista la resolución impugnada [folios 78 a 87 de autos], de la que se desprende que tiene su origen en la solicitud de devolución de saldo a favor presentada el 16 de julio de 2025, por concepto de Impuesto al Valor Agregado, en cantidad de $63,633.00, determinado en el período de junio del ejercicio 2025.

En la misma resolución, se dice que derivado del análisis a la solicitud de devolución y a la documentación anexa, la autoridad considero que estaba jurídica y materialmente imposibilitada para verificar la procedencia de la devolución en la cantidad solicitada, siendo necesario que el contribuyente presentara información y documentación adicional, por lo que de conformidad con lo dispuesto en el sexto (sic)

párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, procedió a emitir el primer requerimiento de información y documentación, el cual le fue notificado al contribuyente el 21 de agosto de 2025, y atendido el 19 de septiembre del mismo año, por el hoy demandante,

Y en el Considerando Tercero de la resolución impugnada, la autoridad determinó que del análisis efectuado a la documentación adjunta mediante la solventación del contribuyente, se advertía que no aportó la documentación soporte necesaria respecto a la correcta determinación del volumen de su material de empaque adquirido en el período solicitado en relación con su consumo, indicando así por cada uno de los comprobantes fiscales de material de empaque que le emitieron en el período, el número de piezas, kilogramos, unidades, etc., así como tampoco la correcta determinación en relación con el número de paquetes o empaques que utilizó por cada ingreso percibido por la realización de su actividad principal en el período que solicita en devolución, puesto que no indicó por cada venta realizada el volumen de material de empaque utilizado y/o consumido con el tipo de obtención de ingresos, así como tampoco proporcionó como fue la determinación del precio de venta de la flor y la utilidad obtenida por cada comprobante fiscal emitido, en relación con el costo del material y todos los gastos que requiere para su producción hasta su venta final.

Concluyendo que el contribuyente acreditó indebidamente la cantidad de $323,172.00, la cual deriva de los gastos realizados por concepto de “material de empaque”, de los cuales no se demostró la materialidad y veracidad de las erogaciones consignadas en los comprobantes fiscales que le fueron emitidos por su proveedor ******* ***** ***** operaciones a las que les corresponde el Impuesto al Valor Agregado acreditable en cantidad de $51,707.52, toda vez que las manifestaciones vertidas, sin el soporte documental con el que acredite su dicho resultan insuficientes para acreditar la efectiva realización de las operaciones, ya que si bien es cierto, del análisis a las documentales exhibidas se desprende que el contribuyente dedujo gastos que le fueron facturados por sus proveedores y bajo el concepto citado, con ello no demuestra la efectiva realización de los servicios, ni proporcionó los elementos para comprobar que fueron efectivamente realizados y así advertir el origen de las operaciones consagradas en dichas documentales, ya que no exhibida la documentación comprobatoria idónea, por lo que no se genera plena convicción sobre la realización de las operaciones.

Luego, la autoridad determina que no se puede comprobar la veracidad de las operaciones que el contribuyente adujo haber realizado para efectos del Impuesto al

Valor Agregado, toda vez que no exhibió la documentación e información idónea para demostrar la existencia material de esas operaciones, concluyendo improcedentes las deducciones en cantidad de $51,707.52, toda vez que al no demostrar la veracidad de las operaciones, no reúnan el requisito de estricta indispensabilidad, de conformidad con el artículo 5, primer párrafo, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Conforme a lo expuesto, se tiene que la autoridad negó el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado derivado de las erogaciones en cantidad de $323,172.00, por concepto de “material de empaque”, al considerar que el contribuyente no acreditó la materialidad de tales operaciones y consecuentemente su estricta indispensabilidad, citando como fundamento el artículo 5 fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Precisado lo anterior, toda vez que para efecto del acreditamiento del Impuesto al valor agregado se debe atender a lo dispuesto en los artículos 4° y 5° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2025, resulta oportuno tener en cuenta el contenido de tales numerales.

> “**Artículo 4o.- El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.**
>
> Para los efectos del párrafo anterior, **se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.”**
>
> **“Artículo 5o.- Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:**
>
> **I. Que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables** para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%. Para los efectos de esta Ley, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto. Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, únicamente se considerará para los efectos del acreditamiento a que se refiere esta Ley, el monto equivalente al impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto al valor agregado que haya pagado con motivo de la importación, en la proporción en la que dichas erogaciones sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta.
>
> **II. Que el impuesto al valor agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente** y que conste por separado en los comprobantes fiscales a que se refiere la fracción III del artículo 32 de esta Ley;
>
> **III. Que el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate;**

> IV. Que tratándose del impuesto al valor agregado trasladado que se hubiese retenido conforme a los artículos 1o.-A y 18-J, fracción II, inciso a) de esta Ley, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en la misma. El impuesto retenido y enterado, podrá ser acreditado en la declaración de pago mensual siguiente a la declaración en la que se haya efectuado el entero de la retención;
>
> V. Cuando se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o cuando sea aplicable la tasa de 0%, sólo por una parte de las actividades que realice el contribuyente, se estará a lo siguiente:
> (…)
>
> VI. Tratándose de gastos e inversiones en periodos preoperativos el impuesto al valor agregado trasladado y el pagado en la importación que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto que establece esta Ley o a las que se vaya a aplicar la tasa de 0%, será acreditable en la proporción y en los términos establecidos en esta Ley, conforme a las opciones que a continuación se mencionan:
> (…)"
>
> (Énfasis añadido).

De lo anterior podemos advertir que el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la Ley del Impuesto al Valor Agregado la tasa que corresponda, según el caso, por lo que **se entenderá por impuesto acreditable el Impuesto al Valor Agregado que haya sido trasladado al contribuyente** y el propio impuesto que él haya pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

Así mismo, se advierte que el artículo 5° antes reproducido, exige varios requisitos para acreditar el IVA, considerándose aplicables en la especie los siguientes:

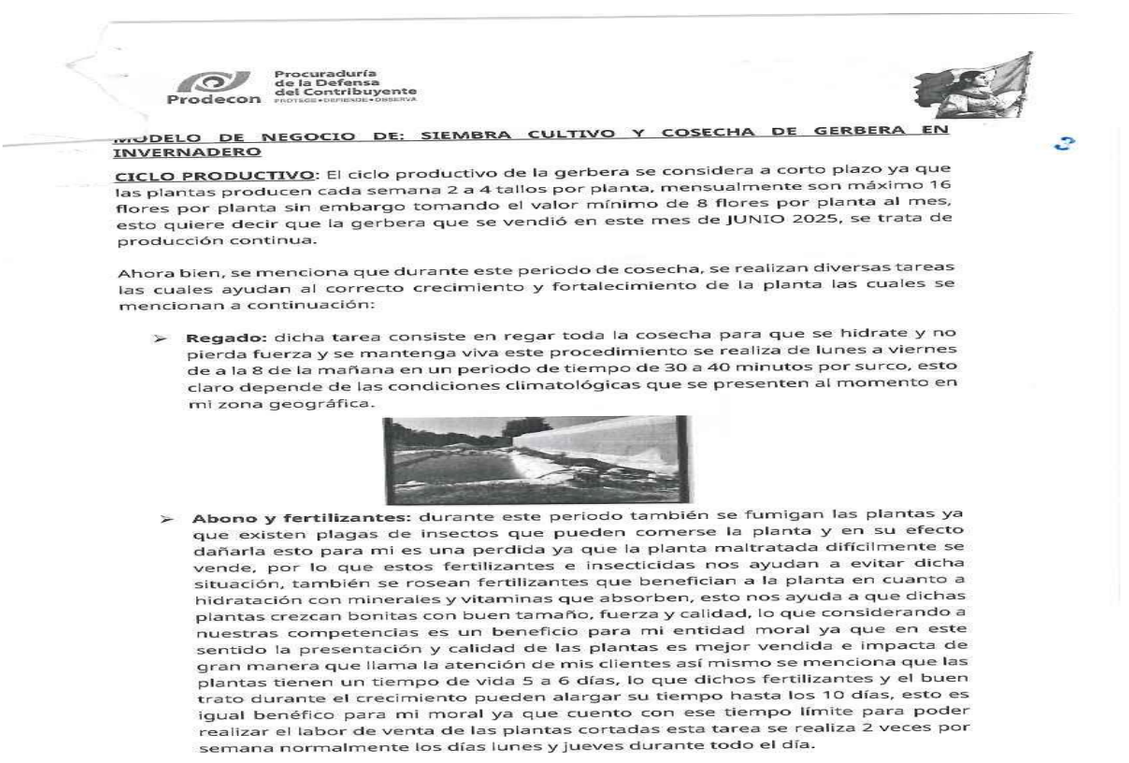
1. Que el impuesto al valor agregado haya sido **trasladado expresamente al contribuyente.**
2. Que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, **estrictamente indispensables** para la actividad del contribuyente.
3. Que el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente **haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate.**

Respecto a los demás requisitos, estos no se consideran aplicables ya que en el caso no se trata de un impuesto al valor agregado trasladado que se hubiese retenido

conforme a los artículos 1o.-A y 18-J, fracción II, inciso a) de la ley de la materia, ni de la obligación de pago del impuesto al valor agregado cuando sea aplicable la tasa de 0%, sólo por una parte de las actividades que realice el contribuyente, ni tampoco el Impuesto al valor agregado pagado deriva de gastos e inversiones en periodos preoperativos.

Conforme a lo expuesto, si bien es un requisito para el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado, que el impuesto corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la actividad del contribuyente, para la determinación sobre la indispensabilidad de, en este caso, material de empaque, la autoridad no podía requerir los extremos que señala dentro de la resolución impugnada.

En este sentido, carece de legalidad la determinación de la autoridad de que las erogaciones consignadas en los comprobantes fiscales que le fueron emitidos al contribuyente por su proveedor ******* ***** ***** no son estrictamente indispensables, toda vez que la autoridad no controvirtió la necesidad de las erogaciones del demandante, por su vínculo entre el concepto de la erogación (material de empaque) y el objeto social del hoy actor, es decir, siembra, cultivo y cosecha de flores en invernadero, que el contribuyente manifiesta en su demanda y se corrobora con la constancia de situación fiscal que obra a folio 83 del expediente administrativo exhibido por la demandada; además, que el contribuyente ilustra su “modelo de negocio” de siembra, cultivo y cosecha de gerbera en invernadero, en el que se advierte como último paso de su proceso, el empacado de las flores que cultivó, conforme a la imagen que se inserta.



Prodecon Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

MODELO DE NEGOCIO DE: SIEMBRA CULTIVO Y COSECHA DE GERBERA EN INVERNADERO

CICLO PRODUCTIVO: El ciclo productivo de la gerbera se considera a corto plazo ya que las plantas producen cada semana 2 a 4 tallos por planta, mensualmente son máximo 16 flores por planta sin embargo tomando el valor mínimo de 8 flores por planta al mes, esto quiere decir que la gerbera que se vendió en este mes de JUNIO 2025, se trata de producción continua.

Ahora bien, se menciona que durante este periodo de cosecha, se realizan diversas tareas las cuales ayudan al correcto crecimiento y fortalecimiento de la planta las cuales se mencionan a continuación:

- **Regado:** dicha tarea consiste en regar toda la cosecha para que se hidrate y no pierda fuerza y se mantenga viva este procedimiento se realiza de lunes a viernes de a la 8 de la mañana en un periodo de tiempo de 30 a 40 minutos por surco, esto claro depende de las condiciones climatológicas que se presenten al momento en mi zona geográfica.

- **Abono y fertilizantes:** durante este periodo también se fumigan las plantas ya que existen plagas de insectos que pueden comerse la planta y en su efecto dañarla esto para mi es una perdida ya que la planta maltratada difícilmente se vende, por lo que estos fertilizantes e insecticidas nos ayudan a evitar dicha situación, también se rosean fertilizantes que benefician a la planta en cuanto a hidratación con minerales y vitaminas que absorben, esto nos ayuda a que dichas plantas crezcan bonitas con buen tamaño, fuerza y calidad, lo que considerando a nuestras competencias es un beneficio para mi entidad moral ya que en este sentido la presentación y calidad de las plantas es mejor vendida e impacta de gran manera que llama la atención de mis clientes así mismo se menciona que las plantas tienen un tiempo de vida 5 a 6 días, lo que dichos fertilizantes y el buen trato durante el crecimiento pueden alargar su tiempo hasta los 10 días, esto es igual benéfico para mi moral ya que cuento con ese tiempo límite para poder realizar el labor de venta de las plantas cortadas esta tarea se realiza 2 veces por semana normalmente los días lunes y jueves durante todo el día.

Prodecon Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
PROTEGE • DEFIENDE • OBSERVA



- **Defoliado**: el defoliado en este caso consiste en realizar una inspección de toda la planta cortando con tijeras especiales para corte de planetas, las hojas que se encuentran dañadas o en su caso muertas (secas), esto con el fin de que el daño no se expanda en la demás planta o las demás matas y así solo contemplar y tratar las que se encuentran vivas este procedimiento se realiza 3 veces por semana los días martes viernes y lunes.



- **Corte:** el corte se lleva cabo normalmente los primeros días de cada mes, y consiste en medir o calcular aproximadamente de 50 a 70 centímetros del tallo de la planta y realizar un corte con tijeras especiales, dejando un tallo cortado el cual se pincha, es decir, se le hace un corte por la mitad para que ahí vuelva a crecer la flor para el mes siguiente durante los 30 días estimados, para este mes el primer corte de flor fue el día 03 de junio del 2025.



- **Empacado**: este es el paso final donde se llevan los tallos cortados a la sala de empaque en cajas o botes con agua para que no se deshidraten en lo que se realizan los paquetes de flor, es aquí donde funge todos los gastos de material de empaque, y de igual manera es donde se da presentación a nuestro producto para que una vez terminado sea distribuido y comercializado.

Prodecon Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
PROTEGE • DEFIENDE • OBSERVA







Una vez precisado lo anterior, es necesario que se tome en cuenta, el diverso material de empaque adquirido con los proveedores por el periodo del mes de junio el cual cumple con la función que se enuncia, dentro de los cuales se encuentran:

En efecto, la demandada no controvirtió el hecho de que la adquisición de material de empaque, sea indispensable para la consecución del objeto social de la demandante y por ende, se trate de un bien estrictamente indispensable por la función que tiene en su ciclo de producción, sino que arribó a tal conclusión por considerar que el contribuyente no acreditó la materialidad de los bienes adquiridos al no vincularlos con su actividad productiva del periodo solicitado en devolución, desglosando el uso del material por cada comprobante que expidió, sin que pudiera requerir tales extremos en un trámite de devolución, en el que no ejerció alguna sus facultades revisoras previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

En relación con la indispensabilidad de las erogaciones realizadas por el actor, en el caso se estima que corresponden a gastos estrictamente indispensables, teniendo en cuenta que para determinar cuándo puede considerarse un gasto como estrictamente indispensable para una empresa, se debe considerar: que la erogación esté destinada o relacionada directamente con la actividad de la empresa; que sea necesaria para alcanzar los fines de su actividad o el desarrollo de ésta; que de no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo; que deben representar un beneficio o ventaja para la empresa en cuanto a sus metas operativas; y que deben estar en proporción con las operaciones del contribuyente.

Lo anterior, toda vez que el contribuyente aduce que las flores que cultiva deben ser empacadas previo a su venta, lo que de no ocurrir entorpecería la conclusión de su proceso de producción, ya que sería imposible el traslado de la flor para su venta, se reduciría el tiempo de vida del producto, lo que impactaría en pérdidas económicas; no podría llevar un correcto control del producto e incluso no sería apto para su venta [folio 5 de autos], sin que la autoridad controvierta ese hecho.

Ello aunado a que dentro del escrito de solventación al requerimiento de la autoridad [folios 117 a 189 del expediente administrativo], el actor explicó la distribución del cultivo, el cálculo del rendimiento esperado, el conteo y valoración de la cosecha, las ventas del período solicitado en devolución, además de insertar en este el inventario del material de empaque del mes de junio de 2025, y describir la planeación de adquisición de empaque, los componentes del empaque por cada caja de gerbera de 72 tallos, el cual en la parte que interesa es del contenido siguiente:

SE SUPRIME IMAGEN

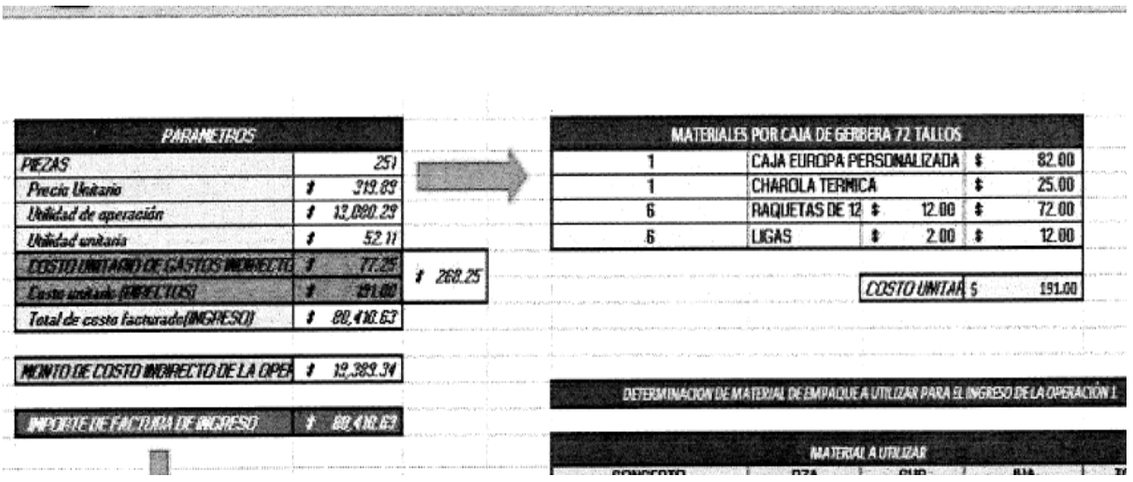
Elementos que a juicio de esta Sala son suficientes para determinar la estricta indispensabilidad del material de empaque adquirido por el contribuyente.

Tienen aplicación en lo conducente con el siguiente criterio del Poder Judicial de la Federación:

> Novena Época Núm. de Registro: 179766
> Instancia: Segunda Sala Tesis Aislada
> Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
> Tomo XX, Diciembre de 2004 Materia(s): Administrativa
> Tesis: 2a. CIII/2004
> Página: 565
>
> **RENTA. INTERPRETACIÓN DEL TÉRMINO "ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES" A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002).** El precepto citado establece que las deducciones autorizadas por el título II, relativo a las personas morales, entre otros requisitos, deben ser "estrictamente indispensables" para los fines de la actividad del contribuyente. Ahora bien, la concepción genérica de dicho requisito se justifica al atender a la cantidad de supuestos que en cada caso concreto pueden recibir aquel calificativo; por tanto, como es imposible definir todos los supuestos factibles o establecer reglas generales para su determinación, dicho término debe interpretarse atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. En tales condiciones, el carácter de indispensable se encuentra vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que se cumplimenten en forma cabal sus

> actividades, de manera que de no realizarlo, éstas tendrían que disminuirse o suspenderse; de ahí que el legislador únicamente permite excluir erogaciones de esa naturaleza al considerar la capacidad contributiva del sujeto, cuando existan motivos de carácter jurídico, económico y/o social que lo justifiquen.
>
> Amparo en revisión 1386/2004. Fomento Agropecuario y Comercial, S.A. de C.V. 5 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez.
>
> Nota: Esta tesis es objeto de la denuncia relativa a la contradicción de tesis 162/2020, pendiente de resolverse por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Asimismo, el actor exhibió ante la autoridad los papeles de trabajo denominados material de empaque, por cada uno de las ventas que realizó, que obran en el expediente administrativo [folios 421 a 427], y son de contenido similar a aquellos que exhibe en la presente instancia [folios 44 a 47], en los que se desglosa la cantidad de material de empaque utilizado por cada una de las ventas del contribuyente, como se advierte de la imagen siguiente, que se cita a manera de ejemplo y que corresponde a la factura expedida en cantidad de $80,410.63, registrada en la cédula de ingresos [visible a folio 72 de autos y 90 del expediente administrativo.



PARAMETROS	
PIEZAS	251
Precio Unitario	$ 319.89
Utilidad de operación	$ 12,080.29
Utilidad unitaria	$ 52.11
COSTO UNITARIO DE GASTOS INDIRECTOS	$ 77.25
Costo unitario (DIRECTOS)	$ 191.00
Total de costo facturado(INGRESO)	$ 80,410.63

$ 268.25

MONTO DE COSTO INDIRECTO DE LA OPER	$ 19,389.34
IMPORTE DE FACTURA DE INGRESO	$ 80,410.63

MATERIALES POR CAJA DE GERBERA 72 TALLOS			
1	CAJA EUROPA PERSONALIZADA		$ 82.00
1	CHAROLA TERMICA		$ 25.00
6	RAQUETAS DE 12	$ 12.00	$ 72.00
6	LIGAS	$ 2.00	$ 12.00
		COSTO UNITAR	$ 191.00

DETERMINACION DE MATERIAL DE EMPAQUE A UTILIZAR PARA EL INGRESO DE LA OPERACIÓN 1

MATERIAL A UTILIZAR

De la imagen inserta se advierte el tipo de material de empaque y la cantidad utilizada en el producto consignado en la factura que expidió el acto y que también se inserta en el papel de trabajo, así como la utilidad que le generó la operación, sin que la autoridad controvierta la veracidad de su contenido.

Además, el actor exhibió un papel de trabajo en el que se relaciona la forma en que utilizó el material adquirido en el período solicitado en devolución, dando cuenta de que este se utilizó en su totalidad [folio 71].

SE SUPRIME IMAGEN

Aunado a que no existe precepto legal que prevea que la indispensabilidad de las erogaciones deba ser justificada en la forma que pretende la autoridad, es decir, relacionando el volumen del material adquirido durante el período solicitado en devolución con su consumo, indicando por cada comprobante fiscal que emitió el material de empaque utilizado (tipo, número y unidad de medida), y el costó, ni la utilidad obtenida en cada comprobante fiscal que emitió, considerando el costo del material y todos los gastos que requirió para su producción hasta su venta final, elementos que resultan excesivos y no pueden ser verificados con motivo de una solicitud de devolución, en la que únicamente se emitió un requerimiento en términos del séptimo párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Conforme a lo expuesto, es fundado el argumento del actor cuando señala que la autoridad exige el cumplimiento de pruebas que no son acordes a la naturaleza de la operación verificada y que resultan desmedidas por no atender parámetros de razonabilidad y objetividad de los medios de convicción exigidos, según los bienes o servicios amparados en los comprobantes fiscales, pues esa carga probatoria no puede imponer extremos imposibles.

Lo anterior, toda vez que la autoridad concluye dentro de la resolución impugnada que el motivo para negar el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado derivado del pago de la cantidad total de $323,172.00, por concepto de “material de empaque”, es la materialidad de las operaciones, sin embargo, del análisis integral a la resolución impugnada no se advierte que la autoridad controvierta en la existencia de las enajenaciones consignadas en cada uno de los comprobantes fiscales que exhibió el actor, es decir, la entrega física del material de empaque que consignan.

En efecto, con independencia del término que la autoridad usa para referirse a la omisión que le atribuye al actor, el elemento que considera para negar el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado, es la falta de elementos que den cuenta de que el contribuyente uso el material adquirido en el mismo período de su adquisición; no obstante, el contribuyente exhibió sendos papeles de trabajo en los que consigna el uso de este en su integridad, así como la forma en la que se integró a los ingresos que obtuvo, en los que además se advierte un margen de utilidad que permite presumir se trate de un negocio operable.

Máxime que, el hecho de que la autoridad pueda emitir requerimientos en casos en los que necesite mayores elementos para resolver acerca de la procedencia de la devolución o para establecer su monto, no puede emplearse como una limitante al ejercicio del derecho del particular, sino que su uso debe modularse en atención a un criterio de necesidad y bajo un estándar de racionalidad.

En otras palabras, la pertinencia de efectuar requerimientos debe examinarse atendiendo a las características del caso, pero sin dejar de observar el criterio de que los datos o información sean estrictamente necesarios, pues el particular, a priori, no está en condiciones de conocer los parámetros que habrán de aplicarse en el análisis de la solicitud de devolución.

Es aplicable al caso, la tesis aislada del rubro, texto y datos de localización que se citan:

> Registro digital: 2011109
> Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
> Décima Época
> Materias(s): Administrativa
> Tesis: I.1o.A.119 A (10a.)
> Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 27, Febrero de 2016, Tomo III, página 2184
> Tipo: Aislada
>
> **SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN. LA FACULTAD DE LA AUTORIDAD PARA REQUERIR AL CONTRIBUYENTE QUE EXHIBA DOCUMENTOS O APORTE INFORMACIÓN ADICIONAL A LA ORIGINALMENTE PRESENTADA, DEBE EJERCERSE BAJO UN CRITERIO DE NECESIDAD Y UN ESTÁNDAR DE RACIONALIDAD.** De conformidad con el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes tributarias, para lo cual están facultadas, a efecto de verificar la existencia de los saldos, para requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que consideren necesarios y que estén relacionados con la materia de la petición, bajo apercibimiento que, de no subsanar la prevención en el término indicado, se tendrá por desistido al interesado. Asimismo, dispone que la autoridad puede efectuar un nuevo requerimiento, con las mismas consecuencias, dentro de los diez días siguientes al desahogo del primero, cuando se refiera a datos, informes o documentos que hayan sido aportados por el contribuyente al atender dicho requerimiento. La circunstancia de que el legislador haya autorizado a la autoridad actuante para realizar hasta dos requerimientos tiene una doble finalidad, por un lado, garantizar la efectividad del derecho que asiste a los contribuyentes para obtener una devolución fiscal y, por otro, dotar de una herramienta a la autoridad para que, ante alguna duda en cuanto al origen del saldo cuya devolución se pretende, obtenga del interesado la información pertinente para disiparla. Es decir, el hecho de que la autoridad pueda emitir requerimientos en casos en los que necesite mayores elementos para resolver acerca de la procedencia de la devolución o para establecer su monto, debe entenderse como una medida tendente a regular o limitar los supuestos en los cuales, de manera excepcional, puede dar respuesta a la solicitud de devolución fuera

> del plazo establecido. De modo que dicha facultad no puede emplearse como una limitante al ejercicio del derecho del particular, sino que su uso debe modularse en atención a un criterio de necesidad y bajo un estándar de racionalidad, pues precisamente lo que el legislador pretendió acotar, al establecer directrices para la operatividad de esa potestad hasta dos veces, es que la autoridad no se eluda del pronunciamiento sobre la devolución que pretende el particular con base en requerimientos de documentos o información irrelevante, así como que no actúe con arbitrariedad. En otras palabras, la pertinencia de efectuar requerimientos debe examinarse atendiendo a las características del caso, pero sin dejar de observar el criterio de que los datos o información sean estrictamente necesarios, pues el particular, a priori, no está en condiciones de conocer los parámetros que habrán de aplicarse en el análisis de la solicitud de devolución.
>
> PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.
>
> Amparo directo 304/2015. Cargill de México, S.A. de C.V. 9 de julio de 2015. Mayoría de votos. Disidente: Julio Humberto Hernández Fonseca. Ponente: Joel Carranco Zúñiga. Secretario: Paúl Francisco González de la Torre.
>
> Amparo directo 427/2015. 27 de agosto de 2015. Mayoría de votos. Disidente: Julio Humberto Hernández Fonseca. Ponente: Joel Carranco Zúñiga. Secretario: Uriel Augusto lsidoro Torres Peralta.
>
> Esta tesis se publicó el viernes 19 de febrero de 2016 a las 10:15 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

Conforme a lo expuesto, la resolución impugnada se encuentra indebidamente fundada y motivada, ya que, a juicio de esta Sala, el actor exhibió probanzas suficientes que dan cuenta de que las erogaciones que acreditó en su declaración mensual de junio de 2025, corresponden a bienes estrictamente indispensables, y si bien la actor aduce que no acreditó la materialidad de las operaciones, lo cierto es que dicha determinación corresponde a un uso indebido del término de “materialidad”, pues lo cierto es que no controvierte la materialización de las operaciones, lo que actualiza la causal de ilegalidad prevista en la fracción IV del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, pues tal determinación parte de una indebida apreciación de las pruebas aportadas por el contribuyente.

Asimismo, toda vez que la pretensión del actor es el reconocimiento del derecho subjetivo a la devolución y obra en autos el expediente administrativo que da origen a la resolución impugnada, acorde a lo previsto en el cuarto párrafo del artículo 50

de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo se procede a constatar el derecho cuyo reconocimiento se pretende.

Así, es de tener en cuenta que dentro de la resolución que ha sido declarada nula se precisa que el saldo negado al actor corresponde al Impuesto al Valor Agregado derivado del pago de la cantidad total de $323,172.00, del periodo de junio de 2025, período del que dentro del expediente administrativo la declaración correspondiente [folio 554], que se digitaliza en la parte de interés.

SE SUPRIME IMAGEN

Y con base en ello la actora solicita que se le reconozca el derecho subjetivo a la devolución de la cantidad de $51,707,52, que le fue negado en la resolución impugnada, toda vez que únicamente se autorizó la cantidad de $11,992.00 y no la cantidad de $63,633.00 que solicitó inicialmente.

Igualmente es de tener en cuenta que dentro de la resolución impugnada la autoridad listó las facturas que fueron consignadas en el papel de trabajo denominado *“CÉDULA DE EGRESOS”,* mismas que según el dicho del actor dan cuenta del Impuesto al Valor Agregado acreditable, y que no fueron controvertidas por la demandada por alguna cuestión formal.

En relación con lo anterior es de tener en cuenta que la demandada no objetó la existencia, contenido y autenticidad de la declaración del periodo de junio de 2025, el papel de trabajo de gastos de dicho período, así como los comprobantes fiscales que se listan en este último, por lo que es dable tener en cuenta su contenido para determinar la procedencia de la devolución solicitada.

Lo anterior toda vez que, dentro de la resolución impugnada, la autoridad insertó una tabla con las facturas que integran la cantidad de $51,707,52, cuyo acreditamiento le fue negado al demandante, el concepto por el que se emitió cada una, la tasa del Impuesto al Valor Agregado, el importe de dicho impuesto y el total de este.

Asimismo, obran como parte del expediente administrativo exhibido por la demandada, los comprobantes fiscales en que se consigna el pago diversos materiales de empaque con un Impuesto al Valor Agregado del 16%, mismos que cumplen con los requisitos de acreditamiento previstos en el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, aplicables al caso, esto es que corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables; que el impuesto al valor agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado.

En relación con lo anterior, se considera que los gastos efectuados son estrictamente indispensables en tanto que corresponden a material de empaque, como se señala en la propia resolución impugnada, los que se relacionan con la actividad del actor, atento a lo expuesto en párrafos precedentes.

Finalmente, por cuanto hace al requisito de que el impuesto se encuentre pagado, toda vez que la autoridad no negó ese hecho, se concluye que el Impuesto al Valor Agregado que da origen al saldo solicitado en devolución fue pagado, por lo que es dable considerar que la solicitud de devolución es documentalmente procedente.

Luego, siendo que la documentación exhibida por el actor para acreditar su pretensión no fue objetada por la demandada, se estima que es suficiente para acreditar su pretensión; máxime que, atento a lo resuelto en párrafos precedentes, el motivo en que se sustentó el rechazo de la solicitud del actor es ilegal, por lo que, al no existir otro motivo para el rechazo de la devolución solicitada lo conducente es imprimir el efecto al fallo alcanzado para que la autoridad fiscal competente emita una nueva resolución en la que concluya la procedencia del saldo solicitado en devolución por concepto de Impuesto al Valor Agregado, en cantidad de $51,707.52, derivado del acreditamiento de los gastos realizados por el contribuyente por concepto de “material de empaque”, con su proveedor ******* ***** ***** operaciones a las que les corresponde el Impuesto al Valor Agregado acreditable en cantidad de $51,707.52, de conformidad con lo señalado en el artículo 52, fracción V, inciso a), de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Atento a ello, la autoridad deberá resolver la solicitud de devolución de saldo a favor materia del presente asunto, en su caso calculando la actualización y el pago de intereses que correspondan en términos de los artículos 22 y 22-A del Código Fiscal de la Federación, **lo que deberá cumplir en el plazo de cuatro meses a partir de que la presente sentencia quede firme**, de conformidad con lo establecido en el artículo 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Resulta aplicable al caso la Tesis XV.4o.25 A, sustentada por el Cuarto Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, agosto de 2007, página 1620, que se trascribe a continuación:

DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR POR CONCEPTO DE IMPUESTOS. CUANDO LA AUTORIDAD EMITE UNA RESOLUCIÓN NEGATIVA AL

RESPECTO Y LAS SALAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA LA ENCUENTRAN INADECUADA O INSUFICIENTEMENTE FUNDADA Y MOTIVADA, DEBEN DECLARAR SU NULIDAD PARA EL EFECTO DE QUE SE REALICE LA DEVOLUCIÓN SOLICITADA Y NO BUSCAR ALGÚN MOTIVO PARA CONFIRMAR AQUELLA DETERMINACIÓN, AL ESTAR IMPOSIBILITADAS PARA MEJORAR LA DEFICIENCIA DEL ACTO (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2005). Por definición el acto administrativo es la vía a través de la cual el órgano de la administración pública comunica su voluntad a los gobernados, y para que éste sea impugnable en el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa debe constituir el producto final o la voluntad definitiva de aquélla, esto es, debe ser definitivo. Asimismo, las resoluciones de las autoridades fiscales deben estar adecuada y suficientemente fundadas y motivadas, conforme a los artículos 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 22 y 38 del Código Fiscal de la Federación. Luego, si en el juicio de nulidad se impugna la negativa a la devolución de un saldo a favor por concepto de impuestos, que constituye el producto final o la voluntad definitiva de la administración pública, y en ese acto **no se establecieron los fundamentos y motivos en que se apoyó la determinación correspondiente en los términos apuntados, la Sala Fiscal debe declarar su nulidad para el efecto de que se realice tal devolución y no para que la autoridad decida de nueva cuenta**, dado que ésta ya exteriorizó todas las razones que tenía para denegar la petición; pero tampoco es factible que el propio tribunal busque algún motivo para impedir tal devolución, ya que conforme a una interpretación extensiva del artículo 215 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 2005, las Salas del aludido tribunal carecen de facultades para mejorar la fundamentación de la autoridad demandada.

Cabe señalar que al no haber ejercido la autoridad fiscal sus facultades de comprobación en términos de los artículos 22, párrafo décimo, y 22-D, del Código Fiscal de la Federación, respecto de la devolución solicitada, resulta procedente dejar a salvo dichas facultades, atento a lo señalado en dicho precepto, que al efecto ordena "*Cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución sin ejercer las facultades de comprobación a que se hace referencia en el párrafo décimo del presente artículo, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente, quedando a salvo las facultades de comprobación de la autoridad.*"

Por lo expuesto y con fundamento en lo dispuesto por los artículos 49, 50, 51, fracción IV y 52, fracción V, inciso a) de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, este Órgano Colegiado,

R E S U E L V E:

I. El demandante probó los extremos constitutivos de su pretensión; en consecuencia.

II. Se declara la **nulidad** de la resolución impugnada, precisada en el Resultando 1º del presente fallo, por los motivos, fundamentos y para los efectos legales consignados en el último Considerando de este.

III. NOTIFÍQUESE POR BOLETÍN JURISDICCIONAL A LAS PARTES, PREVIO AVISO ELECTRÓNICO.

Así lo resolvieron y firman los Magistrados que integran esta Sala del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, **ERNESTO CHRISTIAN GRANDINI OCHOA** Titular de la Segunda Ponencia y Presidente de esta Sala, así como **ANABEL DÁVILA SALAS**, Titular de la Primera Ponencia, de conformidad con el punto Primero, fracción VI y Segundo del Acuerdo G/JGA/55/2025, emitido por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal Federal de Justicia Administrativa y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de diciembre de 2025," y **DIANA BERENICE HERNÁNDEZ VERA**, Titular de la Tercera Ponencia, de conformidad con el punto Primero, fracción V y Tercero del Acuerdo G/JGA/51/2026, emitido por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal Federal de Justicia Administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de abril de 2026; todos ellos ante la presencia de la Secretaria de Acuerdos, **Emma Rebeca Ciriaco Sánchez**, quien da fe.

_____
MAG. ERNESTO C. GRANDINI OCHOA
Titular de la Segunda Ponencia
y Presidente de esta Sala.

_____	_____
MAG. ANABEL DÁVILA SALAS Titular de la Primera Ponencia de esta Sala	**MAG. DIANA BERENICE HERNÁNDEZ VERA** Titular de la Tercera Ponencia de esta Sala

_____
LIC. EMMA REBECA CIRIACO SÁNCHEZ
Secretaria de Acuerdos
ERCS.

"El 1º de octubre de 2026, la licenciada Lizeth Espinosa Guevara, Secretaria de acuerdos con adscripción en la Sala Regional en el Estado de México II y Auxiliar, 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 persona física y digitalizaciones que contienen dicho dato. Conste."