

No. EXPEDIENTE: 34/25-ERF-01-8.

ACTORA: ** ***** ***** ** *****

MAGISTRADO INSTRUCTOR:
AXEEL MIGUEL ARANA
CASTAÑOS.

SECRETARIO DE ACUERDOS:
LIC. ISRAEL ROBERTO SÁNCHEZ
GÓMEZ.

"2025, Año de la Mujer Indígena".

Ciudad de México, a **cuatro de agosto de dos mil veinticinco.-**

Estando debidamente integrada la Sala Especializada en materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa: por el **Magistrado FRANCISCO JAVIER MARÍN SARABIA**, Titular de la Primera Ponencia; el **Magistrado AXEEL MIGUEL ARANA CASTAÑOS**, Titular de la Segunda Ponencia e **Instructor en este juicio**; así como la Licenciada **MARÍA MAGDALENA DÍAZ ZAVALA**, en suplencia por ausencia del Magistrado Titular de la Tercera Ponencia, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 48, segundo párrafo, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, y en términos de los numerales Primero y Segundo, del Acuerdo **G/JGA/16/2025** de fecha **20 de mayo de 2025**, dictado por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal, quien funge además como **Presidenta de la Sala**; ante el Secretario de Acuerdos, Licenciado **ISRAEL ROBERTO SÁNCHEZ GÓMEZ**, que actúa y da fe, por lo que **VISTOS** los autos del juicio al rubro citado con fundamento en lo dispuesto por los artículos 49, 50 y **58-26**, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se dicta la siguiente **sentencia definitiva**.

RESULTANDOS

1.- Por escrito presentado en la Oficialía de Partes de la Sala Especializada en materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa el **18 de febrero de 2025**, el C. *********, en representación legal de la persona moral denominada *********, compareció a demandar la nulidad de la resolución contenida en el oficio número ********* de fecha **** ****, emitida por el C. **Administrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal del Distrito Federal "1"** de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante la cual se resolvió negar la devolución solicitada por concepto de saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al periodo

de [septiembre de 2017](#), por la cantidad de [\\$92'194,938.00](#) (noventa y dos millones ciento noventa y cuatro mil novecientos treinta y ocho pesos 00/100 M.N.).

2.- Acto seguido, mediante proveído de **19 de febrero de 2025**, se admitió a trámite la demanda de nulidad, ordenándose emplazar a la autoridad demandada para que dentro del término de ley formulara su contestación respectiva.

3.- Después, por oficio ingresado en la Oficialía de Partes de la Sala Especializada en materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo de este Tribunal el **22 de abril de 2025**, la autoridad demandada formuló su contestación a la demanda, en la que sostuvo la legalidad de la resolución impugnada, controvertió los conceptos de anulación [de la actora](#) y ofreció las pruebas que estimó oportunas.

4.- Luego, por acuerdo de **23 de abril de 2025**, se tuvo por contestada la demanda, así como también se citó a las partes para comparecer a la audiencia de fijación de litis a que se refiere el artículo 58-22 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo a manifestar lo que a su derecho conviniera; lo que aconteció el día **14 de mayo de 2025**, levantándose el acta relativa a dicha audiencia.

5.- Enseguida, a través del acuerdo de **15 de mayo de 2025**, entre otras cuestiones, visto el estado procesal del juicio y advirtiéndose que no existía ninguna cuestión pendiente por resolver, ni pruebas que faltarán por desahogar, con fundamento en lo dispuesto en el último párrafo del artículo 58-22, en relación con el diverso 47, ambos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se concedió a las partes el plazo legal para que formularan sus alegatos por escrito, por lo que una vez concluido dicho plazo, quedando debidamente integrados los autos, se procede a dictar **sentencia definitiva**.

6.- Por último, es importante destacar que con fecha **20 de junio de 2025**, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 58-23 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo se llevó a cabo audiencia privada ante el Magistrado Instructor, en la que se levantó el acta relativa a dicha audiencia.

CONSIDERANDOS

PRIMERO.- Esta Sala Especializada en materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo es plenamente competente para conocer del presente asunto, con fundamento en los artículos 3, [fracción III](#), [28](#), [primer párrafo](#),

fracción III, 29 y 30, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en relación con los diversos 9, fracción III y 50, primer párrafo, fracción VI, del Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

SEGUNDO.- La existencia de la resolución impugnada se encuentra debidamente acreditada en autos, con la exhibición que de ella realiza la actora y que hace prueba plena de conformidad con los artículos 129 y 202, del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria, así como con el reconocimiento expreso que hace la autoridad en su contestación a la demanda, en términos del artículo 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

TERCERO.- Es importante destacar en este punto que **si bien es cierto** las causas de improcedencia y sobreseimiento del juicio constituyen una cuestión de estudio preferente y de orden público, y procede su análisis de oficio, de conformidad con lo establecido en el artículo 8, último párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en relación con la jurisprudencia 814, de aplicación por analogía, visible en la página 553 del Tomo VI, Materia Común del Apéndice del Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, que señala:

***“IMPROCEDENCIA, CAUSALES DE. EN EL JUICIO DE AMPARO.** Las causales de improcedencia del juicio de amparo, por ser de orden público deben estudiarse previamente, aleguen o no las partes, cualquiera que sea la instancia”.*

También lo es que en el presente juicio no fue planteada por las partes ninguna causa de improcedencia y sobreseimiento, además de que **esta Sala no advierte** de oficio algún impedimento para poder estudiar el fondo del asunto, esto es, **no existe ninguna imposibilidad jurídica para que se estudie el problema planteado ante esta juzgadora.**

CUARTO.- Esta Sala procede al estudio del asunto que nos ocupa, así como al análisis y resolución de los agravios planteados por **la actora** en contra del acto que en este juicio tiene el carácter de impugnado, para lo cual se estima conveniente señalar en este punto, que resulta innecesario transcribir los conceptos de impugnación hechos valer por ella en su demanda, habida cuenta que la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, no prevé como obligación dicha transcripción para cumplir con los requisitos de congruencia y exhaustividad,

pues tales principios se satisfacen cuando **se resuelve la cuestión efectivamente planteada**, derivada de la demanda de nulidad, pues a éstos se les estudiará y dará respuesta.

Al respecto, por analogía, sirve como apoyo a lo anterior, la jurisprudencia **2a./J. 58/2010**, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 830, Tomo XXXI, Mayo 2010, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Registro 164618, de rubro y texto siguiente:

CONCEPTOS DE VIOLACIÓN O AGRAVIOS. PARA CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS DE CONGRUENCIA Y EXHAUSTIVIDAD EN LAS SENTENCIAS DE AMPARO ES INNECESARIA SU TRANSCRIPCIÓN. *De los preceptos integrantes del capítulo X "De las sentencias", del título primero "Reglas generales", del libro primero "Del amparo en general", de la Ley de Amparo, no se advierte como obligación para el juzgador que transcriba los conceptos de violación o, en su caso, los agravios, para cumplir con los principios de congruencia y exhaustividad en las sentencias, pues tales principios se satisfacen cuando precisa los puntos sujetos a debate, derivados de la demanda de amparo o del escrito de expresión de agravios, los estudia y les da respuesta, la cual debe estar vinculada y corresponder a los planteamientos de legalidad o constitucionalidad efectivamente planteados en el pliego correspondiente, sin introducir aspectos distintos a los que conforman la litis. Sin embargo, no existe prohibición para hacer tal transcripción, quedando al prudente arbitrio del juzgador realizarla o no, atendiendo a las características especiales del caso, sin demérito de que para satisfacer los principios de exhaustividad y congruencia se estudien los planteamientos de legalidad o inconstitucionalidad que efectivamente se hayan hecho valer.*

Asimismo, cabe destacar que los argumentos de anulación se analizarán, en atención a los hechos y los puntos debatidos, y sus planteamientos torales, **sin necesidad de atenderlos renglón por renglón, ni en el orden en que se propusieron**, según lo establece el artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo; lo que no implica inobservar su derecho de defensa y los principios de exhaustividad y congruencia de los fallos consagrados en el artículo 17 constitucional, dado que como se adelantó, éstos se cumplen al estudiarse en su integridad **la cuestión efectivamente planteada**.

Lo anterior tiene sustento en la tesis aislada **1a. CVIII/2007**, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, localizable en la página 793, del Tomo XXV, mayo de 2007, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación, con Registro digital 172517, de rubro y texto siguientes:

GARANTÍA A LA IMPARTICIÓN DE JUSTICIA COMPLETA TUTELADA EN EL ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. SUS ALCANCES. *El derecho fundamental contenido en el referido precepto constitucional implica, entre otras cosas, el deber de los tribunales de administrar justicia de manera completa, en atención a los cuestionamientos planteados en los asuntos sometidos a su consideración, analizando y pronunciándose respecto de cada punto litigioso, sin que ello signifique que tengan que seguir el orden expuesto por las partes o que deban contestar argumentos repetitivos, pues los órganos encargados de dirimir las controversias están en aptitud de precisar las cuestiones a resolver, lo que puede o no coincidir con la forma o numeración adoptada en los respectivos planteamientos, y aunque no pueden alterar los hechos ni los puntos debatidos, sí pueden e incluso deben definirlos, como cuando*

Página 5 de 131

la redacción de los escritos de las partes es oscura, deficiente, equívoca o repetitiva. Esto es, los principios de exhaustividad y congruencia de los fallos judiciales no pueden llegar al extremo de obligar al juzgador a responder todas las proposiciones, una por una, aun cuando fueran repetitivas, ya que ello iría en demérito de otras subgarantías tuteladas por el referido precepto constitucional -como las de prontitud y expeditéz- y del estudio y reflexión de otros asuntos donde los planteamientos exigen la máxima atención y acuciosidad judicial, pues la garantía a la impartición de justicia completa se refiere únicamente a que los aspectos debatidos se resuelvan en su integridad, de manera que sólo deben examinarse y solucionarse las cuestiones controvertidas que sean necesarias para emitir la decisión correspondiente.

Por último, previo a entrar al análisis de los argumentos de anulación, se considera relevante precisar que las salas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en términos de lo dispuesto por el artículo 50, tercer párrafo¹, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se encuentran obligadas a analizar la **cuestión efectivamente planteada en el juicio**, razón por la cual este órgano jurisdiccional estima que del análisis integral a los argumentos de anulación en estudio, se observa que **la pretensión de la actora**, consiste no sólo en que se declare la nulidad de la resolución impugnada, en este juicio, sino que además pretende **obtener el derecho a la devolución** solicitada por concepto de saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado, correspondiente al periodo de **septiembre de 2017**, por la cantidad de **\$92'194,938.00** (noventa y dos millones ciento noventa y cuatro mil novecientos treinta y ocho pesos 00/100 M.N.).

En este sentido, esta Sala con fundamento en lo dispuesto por el artículo 50, párrafo quinto², y 52, fracción V, inciso a)³, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en casos como el que nos ocupa, **se encuentra obligada a analizar**, previo a constatar el derecho a la devolución reclamada por la actora, **la legalidad de la resolución impugnada**.

¹ “**Artículo 50.-** ...

Las Salas podrán corregir los errores que adviertan en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios y causales de ilegalidad, así como los demás razonamientos de las partes, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en la demanda y en la contestación.

...”
² “**Artículo 50.-**

...
En el caso de sentencias en que se condene a la autoridad a la restitución de un derecho subjetivo violado o a la devolución de una cantidad, el Tribunal deberá previamente constatar el derecho que tiene el particular, además de la ilegalidad de la resolución impugnada.

...”
³ “**Artículo 52.-**

...
V. Declarar la nulidad de la resolución impugnada y además:

a) Reconocer al actor la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de la obligación correlativa.
...”

Esto es, este órgano juzgador deberá analizar si con los conceptos de impugnación planteados en su demanda la parte actora demuestra la ilegalidad de la resolución impugnada, en el entendido de que para ello esta última **deberá desvirtuar la totalidad de los motivos** por los cuales la autoridad demandada negó la devolución solicitada.

SEXTO.- Esta Sala procede al análisis del concepto de impugnación planteado por la actora en su escrito inicial de demanda, identificado como **PRIMERO**, mismo que reitera en sus alegatos, extrayendo de él los argumentos esenciales, dada su repetitiva abundancia, en el que sostiene lo siguiente:

Argumenta que la resolución impugnada es ilegal, ya que la autoridad demandada realiza una indebida apreciación de los hechos y de una incorrecta interpretación de las disposiciones fiscales, pues resuelve que no procede la devolución del saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado en cantidad de \$95,040,000.00, declarado en el mes de septiembre de 2017, derivado de las operaciones que celebró con su proveedor **** ** ***** ** ** ***, al considerar que el Impuesto al Valor Agregado fue efectivamente pagado en el mes de febrero de 2017 y no en aquel periodo, por lo que no se cumple con el requisito previsto en la fracción III, del artículo 5º, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Sin embargo, manifiesta que contrario a lo que sostiene la autoridad demandada, con independencia del mes en que fue cubierto el Impuesto al Valor Agregado, este se encuentra efectivamente pagado y debidamente amparado con la documentación correspondiente, en específico con los comprobantes fiscales digitales por internet respectivos, expedidos el 05 de septiembre de 2017, por lo que resulta desmedido y desproporcional que la autoridad pretenda negar la devolución bajo un requisito formal, consistente en que el impuesto que le fue trasladado por su proveedor, al haber sido pagado en un periodo distinto al mes en que se emitió el comprobante fiscal digital por internet, no cumple con la fracción III del artículo 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En efecto, sostiene que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1º, 4º, 5º y 32, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con los artículos 29 y 29-A, del Código Fiscal de la Federación, el Impuesto al Valor Agregado trasladado a un contribuyente será acreditable cuando se reúnan la totalidad de los requisitos previstos en el artículo 5º, a saber: 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

Página 7 de 131

importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%; 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; y iii. Que el Impuesto al Valor Agregado trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado.

En ese sentido, agrega que el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, deben entenderse de forma integral, y no de manera aislada o formalista, lo que implica que se debe considerar que el Impuesto al Valor Agregado trasladado a un contribuyente debe contar en un comprobante fiscal digital por internet válido y que dicho impuesto haya sido pagado, independientemente del momento de la emisión del comprobante respectivo y del pago correspondiente.

Precisa que en cuanto al requisito previsto en la fracción III, del artículo 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los Tribunales Federales han sostenido que si a la persona a la que se le repercutió el Impuesto al Valor Agregado no es un contribuyente obligado a efectuar la retención de dicho impuesto, el tributo causado debe ser declarado y pagado por el enajenante o por el prestador del servicio, porque el adquiriente del bien o del servicio debe cubrir el monto del impuesto en el mismo evento en que ocurre el traslado, con lo cual es posible considerar que desde ese momento se encuentra “ efectivamente pagado” el impuesto y, por tanto, su acreditamiento no está supeditado en que el enajenante del bien o del prestador del servicio haya declarado y enterado ante la autoridad hacendaria el impuesto que debe pagar el consumidor final.

Adicionalmente, refiere que los Tribunales Federales también han reconocido que el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado no podrá estar supeditado a cuestiones a cargo de terceros, como son el enajenante del bien o el prestador del servicio, pues bastara que el impuesto correspondiente se encuentre debidamente pagado por el adquiriente del bien o el servicio para que se cumpla el requisito en cuestión, esto es, sin que resulte relevante el momento en que éste fue pagado.

Señala que con independencia del mes en que fue cubierto el Impuesto al Valor Agregado, debe quedar claro que en el mes de septiembre de 2017 fue el periodo en el cual se cumplieron a cabalidad todos los requisitos previstos en el artículo 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, porque fue en ese mes en el que se expidieron los comprobantes fiscales digitales por internet respectivos.

Incluso, precisa que dentro de la última acta parcial levantada durante la visita domiciliaria, practicada por la autoridad bajo la orden *****, derivada de su solicitud de devolución respecto del mes de febrero de 2017, la autoridad fiscal señaló como única observación que el Impuesto al Valor Agregado solicitado en devolución supuestamente no resultaba acreditable en el mes de febrero de 2017, sino en el mes de septiembre de 2017, toda vez que los comprobantes fiscales digitales por internet que amparaban la operación celebrada con ** * *****, que dio origen al traslado del Impuesto al Valor Agregado en cantidad de \$95,040,000.00, si bien en un inicio fueron expedidos en el mes de febrero de 2017, éstos fueron cancelados y reexpedidos hasta el 5 de septiembre de 2017, por lo que era en dicho mes cuando el impuesto resultaba acreditable, de conformidad con lo establecido en el artículo 5 de la Ley al Impuesto al Valor Agregado.

Expresa que lo anterior implica que el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado por la cantidad de \$95,040,000.00, derivado de las operaciones con su proveedor ** * *****, resultaba plenamente procedente en el mes de septiembre de 2017, fecha en la que se reunieron la totalidad de los requisitos previstos en el artículo 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ya que no fue sino hasta el mes de septiembre de 2017, con la reexpedición de los multicitados comprobantes fiscales, que cumplió con la totalidad de los requisitos para considerar el impuesto efectivamente pagado en la adquisición de activos intangibles como acreditable.

Adiciona que los Tribunales Federales han sostenido que si la persona a la que se le repercutió el Impuesto al Valor Agregado no es un contribuyente obligado a efectuar la retención de dicho impuesto, el tributo causado debe ser declarado y pagado por el enajenante o por el prestador del servicio, porque el adquiriente del bien o del servicio debe cubrir el monto del impuesto en el mismo evento en que ocurre su traslado, con lo cual es posible considerar que desde ese momento se encuentra “ efectivamente pagado” el impuesto y, por tanto, su acreditamiento no está supeditado a que el enajenante del bien o el prestador del servicio haya declarado y enterado ante a la autoridad hacendaria el impuesto que debe pagar al consumidor final.

Página 9 de 131

Aduce que ella pagó el Impuesto al Valor Agregado en el momento en que le fue trasladado por su proveedor, por lo que desde ese momento se considera que se encuentra “efectivamente pagado”, por tanto, se cumple con el requisito previsto en la fracción III del artículo 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para que se considere acreditable.

Argumenta que de una interpretación conforme al principio *pro persona* al artículo 5, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se desprende que la finalidad que dicha fracción busca es que el Impuesto al Valor Agregado trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado, con independencia del momento en que haya sido enterado.

Además, manifiesta que de acuerdo con la tesis V-P-2aS-212 emitida por la Segunda Sección de la Sala Superior de este Tribunal, misma que resulta aplicable de manera análoga al caso que nos ocupa, se determinó que las manifestaciones contenidas en un oficio de observaciones dentro de un procedimiento administrativo constituyen una resolución favorable cuando la autoridad reconoce expresamente una situación jurídica benéfica para el particular.

Por ello, sostiene que lo procedente es que se considere que la observación contenida en la última acta parcial levantada por la autoridad demandada en el diverso procedimiento de devolución relacionado con el mes de febrero de 2017, reconoce el derecho de la actora para que el Impuesto al Valor Agregado que fue trasladado por su proveedor resulte acreditable en el mes de septiembre de ese año, ya que dicho pronunciamiento tiene la naturaleza de una resolución favorable.

Añade que es ilegal que la autoridad demandada pretenda señalar que supuestamente no cuenta con el derecho para acreditar el Impuesto al Valor Agregado que le fue trasladado por su proveedor, ya que bajo su dicho no se cumplió con la condición suspensiva prevista en el contrato de fecha 20 de agosto de 2010, en términos del cual la actora adquirió de su proveedor ciertos activos.

Lo anterior, manifiesta que es así pues el artículo 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado no establece en ningún supuesto que la procedencia del acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado estará sujeta a la verificación del

cumplimiento de términos o condiciones contractuales, sino únicamente al cumplimiento de los requisitos fiscales previstos en sus fracciones.

Por tanto, aduce que el cumplimiento de la condición suspensiva prevista en el contrato celebrado con su proveedor, si bien pudiera tener implicaciones civiles, ello no se traduce en que la misma pueda tener injerencia en el ámbito fiscal, evidenciándose con ello que la resolución impugnada se emitió con base en una indebida apreciación de los hechos y una errónea interpretación del derecho aplicable, lo que hace procedente su nulidad.

Adicionalmente, refiere que lo sostenido por la autoridad demandada (supuesto no cumplimiento de la condición suspensiva) de ninguna manera pueda tener como consecuencia que la actora no cuente con el derecho para poder acreditar el IVA que le fue trasladado, ya que este Tribunal en la tesis IX-CASR-9ME-2, ha sostenido que el incumplimiento de un contrato no puede ser invocado por las autoridades fiscales para determinar que una operación no se llevó a cabo, o como en la especie, que supuestamente el Impuesto al Valor Agregado que le fue traslado no resulta acreditable.

Por su parte, **la autoridad demandada** reitera los argumentos vertidos en la resolución impugnada, sosteniendo la validez y legalidad de la misma.

*A juicio de los Magistrados que suscriben el presente fallo, los conceptos de anulación en estudio resultan **INFUNDADOS**, de conformidad con las consideraciones de hecho y de derecho que enseguida se exponen.*

En primer lugar, esta juzgadora estima conveniente **realizar un análisis y revisión a la resolución impugnada**, para conocer cuáles son los fundamentos y motivos en los que se sustentó la autoridad **para emitirla**, la cual se encuentra **visible a fojas 214 a 285 del expediente en que se actúa**, misma a la que en su carácter de documento público, se le concede valor probatorio pleno, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los diversos 129 y 202, de la Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria al juicio contencioso administrativo, de la que se advierte en lo que a este considerando interesa lo siguiente:

– Se observa que en el apartado identificado como “I). IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ACREDITABLE POR OPERACIONES CON SU PROVEEDOR ** ** ***** ***** ** *****”, TODA VEZ QUE NO SE ENCUENTRA EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL PERIODO DE SEPTIEMBRE DE 2017”, la autoridad determinó como improcedente el Impuesto al Valor Agregado acreditable declarado por la actora en cantidad de **\$92´480,000.00**, derivado de operaciones con su proveedor ** ** ***** ***** ** ***** , la cual se integra como sigue:

FECHA DE EMISIÓN	NÚMERO DE FOLIO FISCAL	NOMBRE DEL EMISOR	CONCEPTO	IMPORTE	IVA	TOTAL
1.05/09/2017	****	** ** ***** *****	DERECHO DE USO DE LICENCIAS	\$56,000,000.00	\$8,960,000.00	\$64,960,000.00
2.05/09/2017	****	** ** ***** *****	MARCAS	\$379,000,000.00	\$60,640,000.00	\$439,640,000.00
3.05/09/2017	****	** ** ***** *****	RELACIÓN CON CLIENTES	\$143,000,000.00	\$22,880,000.00	\$165,880,000.00
TOTAL				\$578,000,000.00	\$92,480,000.00	\$670,480,000.00

– En ese sentido, la autoridad determinó rechazar como Impuesto al Valor Agregado acreditable la cantidad de **\$92´480,000.00**, consignada en los comprobantes fiscales digitales por internet emitidos por ** ** ***** ***** ** ***** , en el mes de septiembre de 2017, a nombre de la actora, puesto **que el Impuesto al Valor Agregado que pretende acreditar no se encuentra efectivamente pagado en el mes de que se trata**, esto es, que haya sido pagado en el mes en que se realizó el acreditamiento (septiembre de 2017).

– Lo anterior lo sostiene, en razón de que el pago al proveedor ** ** ***** ***** ***** ** ***** , no se efectuó en el mes de septiembre de 2017, sino que el pago fue efectuado en el mes de agosto de 2016, por un total de \$594´000,000.00, integrados en el papel de trabajo denominado “integración de IVA Acreditable pagado al 100%. Septiembre de 2017”, el cual corresponde al valor de actos y/o actividades pagados por la cantidad de \$512´068,965.52 e Impuesto al Valor Agregado por \$81´931,034.48 y en el mes de febrero de 2017 efectuó el pago por un total de \$95´040,000.00, el cual corresponde al valor de actos o actividades pagados en cantidad de \$81´931,034.48, e Impuesto al Valor Agregado por \$13´108,965.52 del cual en el periodo de septiembre de 2017, la actora pretende acreditar un impuesto por la cantidad de \$92´480,000.00, relacionados con las facturas antes detalladas, las cuales se observa que no está efectivamente pagado en el mes de septiembre de 2017.

– Explica la autoridad que de los estados de cuenta bancarios a nombre de la actora, de las cuentas número ***** y *****, abiertas en la institución financiera ***** ** *****, se confirma que la operación celebrada con ** ** *****, fue pagada en periodos distintos al mes de septiembre de 2017, en el que la actora pretende acreditar el Impuesto al Valor Agregado por dichas operaciones.

– En consecuencia, concluye que la actora no cumple con el requisito de acreditamiento previsto en el artículo 5º, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado porque el importe de \$92,480,000.00 amparado en los comprobantes fiscales digitales por internet emitidos en el mes de septiembre de 2017, correspondiente a las operaciones celebradas con su proveedor ** ** ***** *****, en virtud de que se trata de erogaciones que no fueron pagadas en el periodo de septiembre de 2017, periodo en que la actora pretende realizar el acreditamiento que da origen al saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado.

En suma, atendiendo a las razones expuestas por la autoridad **demandada en la resolución impugnada**, se advierte que el argumento esencial bajo el cual sustentó su determinación, lo constituye el hecho de que a su consideración **no resultó procedente el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado** realizado por la actora en cantidad de \$92´480,000.00, consignada en los comprobantes fiscales digitales por internet emitidos por ** ** ***** *****, en el mes de septiembre de 2017, **porque el Impuesto al Valor Agregado que pretende acreditar no se encuentra efectivamente pagado en el mes de que se trata**, esto es, que haya sido pagado en el mes en que se realizó el acreditamiento (septiembre de 2017), incumpliendo con lo dispuesto en el artículo 5º, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Lo anterior se traduce en que a su parece de la autoridad demandada, para que resulte procedente el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado se deben cumplir con la totalidad de los requisitos del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado **en el mismo mes en que se realice el acreditamiento**.

Dicho de otro modo, a juicio de la autoridad para que sea procedente el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado, se debe obtener el comprobante fiscal digital por internet en el mismo mes en que se realice el pago del impuesto.

En relación con lo anterior, sostiene el demandante esencialmente, que es ilegal la resolución impugnada, toda vez que el acreditamiento del Impuesto al

Valor Agregado derivado de las operaciones celebradas con su proveedor **** ** *******
****** ** ******, resultaba plenamente procedente en el mes de septiembre de 2017, ya que fue en ese mes en el que cumplió con la totalidad de los requisitos previstos en el artículo 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que con independencia del mes en que fue efectivamente pagado el Impuesto al Valor Agregado, debe quedar claro que en el mes de septiembre de 2017 fue el periodo en el cual se cumplieron a cabalidad todos los requisitos, porque fue en ese mes en el que se expidieron los comprobantes fiscales digitales por internet respectivos.

En segundo lugar, es importante señalar que durante la **audiencia de fijación de litis** de fecha **14 de mayo de 2025**, visible a fojas **1266 a 1268** de autos, desahogada con fundamento en lo dispuesto por el artículo 58-22 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el Magistrado Instructor señaló que los puntos litigiosos, en lo que interesa en el presente considerando son los siguientes:

“...
1. Como primer punto de litis, esta Sala deberá resolver si resulta o no acreditable el Impuesto al Valor Agregado declarado por la actora para el periodo correspondiente a septiembre de 2017, por la **cantidad total de \$92,480,000.00**, rechazado por la autoridad demandada la cual se integra por las siguientes cantidades:

FECHA DE EMISIÓN	NÚMERO DE FOLIO FISCAL	NOMBRE DEL EMISOR	CONCEPTO	IMPORTE	IVA	TOTAL
1.05/09/2017	****	** ** ***** ** *	DERECHO DE USO DE LICENCIAS	\$56,000,000.00	\$8,960,000.00	\$64,960,000.00
2.05/09/2017	****	** ** ***** ** *	MARCAS	\$379,000,000.00	\$60,640,000.00	\$439,640,000.00
3.05/09/2017	****	** ** ***** ** *	RELACIÓN CON CLIENTES	\$143,000,000.00	\$22,880,000.00	\$165,880,000.00
TOTAL				\$578,000,000.00	\$92,480,000.00	\$670,480,000.00

Lo que deberá ser analizado conforme a los siguientes puntos:

1.1. Esta Sala deberá analizar si la actora acredita que las operaciones efectuadas con su proveedor y parte relacionada ** ** ***** ** ***, de las que deriva un Impuesto al Valor Agregado acreditable por la cantidad total de **\$92,480,000.00**, cumplen con el requisito establecido en el artículo 5, primer párrafo, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para el periodo revisado, consistentes en que el impuesto se encuentre efectivamente pagado en el mes en que pretende realizar el acreditamiento.**
...” (sic)

En tercer lugar, resulta relevante traer a colación los **antecedentes documentados más importantes** que dieron origen a la resolución impugnada, los cuales se advierten de los autos que integran el presente juicio contencioso

administrativo, así como del expediente administrativo que obra como prueba, al igual que los hechos notorios invocados por esta Sala, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 50, primer párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con el diverso 88 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria al juicio contencioso administrativo, y de los hechos narrados por las partes.

Así como de las diversas pruebas ofrecidas y aportadas por las partes, a las que se les otorga **pleno valor probatorio** en términos de los artículos 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los diversos 79, 197, y 202, del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria, los antecedentes son los siguientes:

– La actora es una sociedad cuyo objeto social esencialmente consiste en fabricación, compra, venta, distribución, consignación, mediación, importación, exportación y, en general, la comercialización de gel antibacterial, jabón líquido y en barra, para toda clase de uso doméstico inclusivo industrial, así como de productos relacionados con la higiene personal, entre otros.

– Acto seguido, con fecha **20 de agosto de 2016**, la actora (en su carácter de promitente comprador) celebró un contrato de promesa de compraventa de activos intangibles⁴ con **** ** ***** **** ** ****** (en su carácter de promitente vendedor), con el objeto que ésta última prometió vender los activos intangibles detallados en el anexo A, el cual forma parte integrante del contrato, y a cambio, la actora prometió comprar los mismos, a cambio de una contraprestación en cantidad total de \$594,000,000.00 más el Impuesto al Valor Agregado correspondiente.

– De igual forma, del contenido de dicho instrumento se advierte que las partes acordaron que la compraventa de los activos intangibles correspondientes estaría sujeta al cumplimiento de una condición suspensiva consistente en que el promitente vendedor:

1. Llevar a cabo el avalúo correspondiente de los activos objeto del contrato; y
2. Generar el comprobante fiscal o comprobantes fiscales correspondientes que amparen la compra de los activos.

⁴ Visible a folios **2526 a 2536** del Tomo 6 del expediente administrativo *********, que obra como anexo al juicio principal.

Página 15 de 131

– Asimismo, se estipulo que dicha condición suspensiva debería cumplirse dentro del plazo de doce meses improrrogables contados a partir de la fecha de celebración de dicho instrumento.

– Al respecto, en noviembre de 2016, la sociedad ***** *****
* **** *, llevó a cabo el avalúo de los activos intangibles objeto del contrato de promesa de compraventa, a través de la emisión de cuatro avalúos, a saber, 1. Avalúo de activos intangibles “Convenio non compete”⁵; 2. Avalúo de activos intangibles “Licencia de terceros”⁶; 3. Avalúo de activos intangibles “Lista de Clientes”⁷; y 4. Avalúo de activos intangibles “Marcas”⁸.

– Luego, con fecha 27 de febrero de 2017, ** ** ***** **** *, emitió los comprobantes fiscales digitales por internet con número de folio fiscal: *****⁹, *****¹⁰ y *****¹¹, a favor de la actora, por concepto de “derecho de uso de licencias, marcas y relación con clientes descritos en el anexo 1”.

– Es importante destacar que dichos comprobantes fiscales digitales por internet **fueron cancelados** con fecha 27 de febrero de 2017, 27 de febrero de 2017 y 05 de marzo de 2017, respectivamente, tal y como se observa del verificador de comprobantes fiscales digitales¹².

– Después, con fecha **20 de abril de 2018**, la contribuyente ** *****
***** **, por medio de su representante legal, presentó en el portal de internet del Servicio de Administración Tributaria declaración complementaria del Impuesto al Valor Agregado por el periodo de febrero de 2017.

⁵ Visible a folios 2394 a 2409 del Tomo 5 del expediente administrativo ***** , que obra como anexo al juicio principal.

⁶ Visible a folios 2410 a 2427 del Tomo 5 del expediente administrativo ***** , que obra como anexo al juicio principal.

⁷ Visible a folios 2428 a 2444 del Tomo 5 del expediente administrativo ***** , que obra como anexo al juicio principal.

⁸ Visible a folios 2445 a 2524 de los Tomos 5 y 6 del expediente administrativo ***** , que obra como anexo al juicio principal.

⁹ Visible a folios 1532 a 1533 del Tomo 4 del expediente administrativo ***** , que obra como anexo al juicio principal.

¹⁰ Visible a folio 1534 del Tomo 4 del expediente administrativo ***** , que obra como anexo al juicio principal.

¹¹ Visible a folio 1535 del Tomo 4 del expediente administrativo ***** , que obra como anexo al juicio principal.

¹² Visibles al reverso de los folios 1533, 1534 y 1535 del Tomo 4 del expediente administrativo ***** , que obra como anexo al juicio principal.

– Enseguida, con fecha **23 de abril de 2018**, la contribuyente mencionada, presentó a través del formato electrónico de devoluciones, [solicitud](#) de devolución de saldo a favor por concepto de Impuesto al Valor Agregado, correspondiente al periodo de febrero de 2017, por la cantidad de \$96,053,512.00, misma que fue registrada con el número *****13.

– Posteriormente, derivado de dicha solicitud, la autoridad fiscal, con la finalidad de contar con mayores elementos a efecto de comprobar la procedencia de la devolución solicitada, mediante el ejercicio de su facultad de comprobación prevista en los artículos 22, noveno párrafo, 22-D y 42, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, practicó a dicha contribuyente, hoy actora, una comúnmente denominada “visita domiciliaria”, identificada bajo la orden *****, por el periodo mencionado.

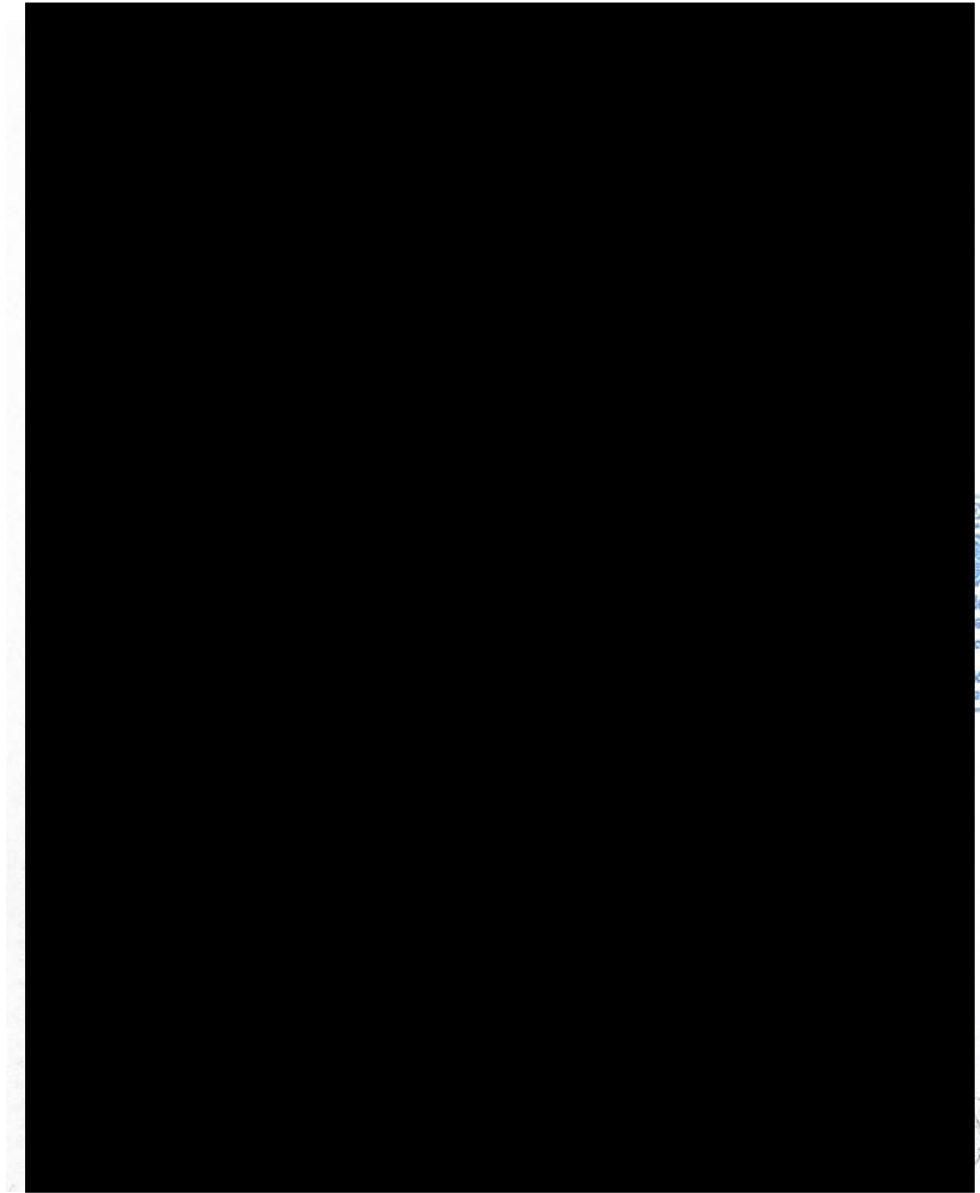
– Durante la visita domiciliaria, con fecha **04 de abril de 2019**, la autoridad fiscalizadora levantó la **última acta parcial**¹⁴, a través de la cual se hicieron constar los hechos u omisiones detectados durante la visita, de la cual destaca en lo que al caso importa, lo siguiente:

–Véase digitalización en la página siguiente–

“... ”

¹³ Visible a folios [1582 a 1583](#) del Tomo 4 del expediente administrativo *****, que obra como anexo al juicio principal.

¹⁴ Visible a folios [1305 a 1317](#) del Tomo 3 del expediente administrativo *****, que obra como anexo al juicio principal



...”

– Como consecuencia de lo anterior, la contribuyente ** ***** *****
** ****, se desistió del procedimiento de la solicitud de devolución antes detallada.

– Después, con fecha **05 de septiembre de 2017**, la sociedad ** **
***** **** ** ****, emitió los comprobantes fiscales digitales por internet con número
de folio fiscal: *****¹⁵, *****¹⁶ y
*****¹⁷, a favor de la **actora**, por concepto de “derecho de
uso de licencias, marcas y relación con clientes descritos en el anexo A”, **los cuales**

¹⁵ Visible a folios 3261 del Tomo 7 del expediente administrativo ***** , que obra como anexo al juicio principal.

¹⁶ Visible a folios 3262 del Tomo 7 del expediente administrativo ***** , que obra como anexo al juicio principal.

¹⁷ Visible a folios 3263 del Tomo 7 del expediente administrativo ***** , que obra como anexo al juicio principal.

se encuentran vigentes de acuerdo con el verificador de comprobantes fiscales digitales¹⁸.

– Luego, con fecha **05 de septiembre de 2019**, la contribuyente ****
***** ** ***, por medio de su representante legal, presentó en el portal de internet del Servicio de Administración Tributaria declaración complementaria del Impuesto al Valor Agregado por el periodo de **septiembre de 2017**.

– Enseguida, con fecha **24 de septiembre de 2019**, la contribuyente mencionada, presentó a través del formato electrónico de devoluciones, **solicitud** de devolución de saldo a favor por concepto de Impuesto al Valor Agregado, correspondiente al periodo de **septiembre de 2017**, por la cantidad de \$92´194,938.00, misma que fue registrada con el número *******19**.

– Posteriormente, derivado de dicha solicitud, la autoridad fiscal, con la finalidad de contar con mayores elementos a efecto de comprobar la procedencia de la devolución solicitada, mediante el ejercicio de su facultad de comprobación prevista en los artículos 22, noveno párrafo, 22-D y 42, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, practicó a dicha contribuyente, hoy actora, una comúnmente denominada “visita domiciliaria”, identificada bajo la orden *********, por el periodo mencionado.

– Dicha visita domiciliaria inició el día 20 de enero de 2020 con la notificación de la orden referida, y concluyó el día 19 de octubre de 2020, con el levantamiento del acta final.

– Como consecuencia del ejercicio de su facultad de comprobación, dicha autoridad emitió la resolución contenida en el oficio número ********* de fecha **** ** ***** ** ***, mediante la cual se resolvió negar la devolución solicitada por concepto de saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al periodo de **septiembre de 2017**, por la cantidad de **\$92´194,938.00**.

– Inconforme con la resolución precisada en el párrafo que antecede, la actora interpuso recurso de revocación en su contra, medio de defensa que se radicó con el número ********* y que fuera resuelto mediante resolución contenida en el oficio número ********* de fecha **** ** ***** ** ***, **emitida** por el C. Subadministrador Desconcentrado Jurídico de la Administración Desconcentrada

¹⁸ Visibles al reverso de los folios **3261, 3262 y 3263** del Tomo 7 del expediente administrativo *********, que obra como anexo al juicio principal

¹⁹ Visible a folios **1524 a 1525** del Tomo 4 del expediente administrativo *********, que obra como anexo al juicio principal.

Página 19 de 131

Jurídica del Distrito Federal “1” adscrito a la Administración General Jurídica del Servicio de Administración Tributaria, en el sentido de dejar sin efectos la diversa resolución contenida en el oficio número ***** de fecha ** ** ***** ** ****, y ordenar emitir una nueva en los términos precisados en el apartado PRIMERO de esa resolución.

– En cumplimiento a lo resuelto en la resolución descrita en el párrafo anterior, el C. **Administrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal del Distrito Federal “1”** de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal del [citado órgano desconcentrado](#), emitió la resolución contenida en el oficio número ***** de fecha ** ** ***** ** ****, emitida por el C. **Administrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal del Distrito Federal “1”** de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante la cual se resolvió negar la devolución solicitada por concepto de saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al periodo de [septiembre de 2017](#), por la cantidad de [\\$92´194,938.00](#) (noventa y dos millones ciento noventa y cuatro mil novecientos treinta y ocho pesos 00/100 M.N.). **La cual constituye la resolución impugnada en el presente juicio.**

Ahora bien, atendiendo a las razones expuestas en la resolución [impugnada](#), en relación con el análisis efectuado al concepto de impugnación planteado por [la actora](#), resumido al inicio del considerando que nos ocupa; con base en los argumentos de defensa formulados por la autoridad en su contestación a la misma; así como en lo establecido en la **audiencia de fijación de litis** de fecha [14 de mayo de 2025](#), esta juzgadora considera que la metodología que debe seguirse para resolver el presente considerando, es conforme lo siguiente.

En este sentido, **es evidente que el punto de contradicción entre las partes surge** del hecho de que las operaciones efectuadas por la actora con su proveedor ** ** ***** ** ****, de las que deriva un Impuesto al Valor Agregado acreditable por la cantidad total de **\$92,480,000.00**, **fue efectivamente pagado en el mes de febrero de 2017**, al haber quedado satisfecho el interés de ambas partes, conforme al contrato de promesa de compraventa de activos intangibles, el cual dio lugar a las contraprestaciones lo cual resulta ser un hecho no controvertido por las

partes en el presente juicio, en consecuencia, se tiene como cierto y hace prueba plena con fundamento en lo dispuesto en el artículo 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Sin embargo, su proveedor **** ** ***** ** ***, canceló y reexpidió los comprobantes fiscales digitales por internet hasta el 05 de septiembre de 2017, periodo (septiembre de 2017) en el que la actora pretendió llevar a cabo el acreditamiento, el cual fue rechazado por la autoridad demandada.

Para efectos de sustentar la determinación a la cual habrá de arribar esta Sala, como primera interrogativa surge, sí para efectos del acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado **¿Existe expresamente en la Ley del Impuesto al Valor Agregado una temporalidad para que el contribuyente obtenga los comprobantes fiscales que amparan las operaciones?**

En principio, de la simple lectura que esta Sala se sirve realizar a lo dispuesto en el artículo 5º, primer párrafo, fracción II, en relación con el artículo 32, primer párrafo, fracción III, ambos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para **el ejercicio fiscal de 2017**, **la respuesta es no**, tal y como se observa a continuación:

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

...

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. Adicionalmente, cuando se trate de actividades de subcontratación laboral en términos de la Ley Federal del Trabajo, el contratante deberá obtener del contratista copia simple de la declaración correspondiente y del acuse de recibo del pago del impuesto, así como de la información reportada al Servicio de Administración Tributaria sobre el pago de dicho impuesto. A su vez, el contratista estará obligado a proporcionar al contratante copia de la documentación mencionada, misma que deberá ser entregada en el mes en el que el contratista haya efectuado el pago. El contratante, para efectos del acreditamiento en el mes a que se refiere el segundo párrafo del artículo 4o. de esta Ley, en el caso de que no recabe la documentación a que se refiere esta fracción deberá presentar declaración complementaria para disminuir el acreditamiento mencionado;

“ARTICULO 32.- Los obligados al pago de este impuesto y las personas que realicen los actos o actividades a que se refiere el artículo 2o.-A tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos de esta Ley, las siguientes:

...

III. Expedir y entregar comprobantes fiscales.

...”

Sin embargo, a juicio de esta Sala la falta de disposición expresa de dicha temporalidad, **no se traduce en que el cumplimiento de dicho requisito** – obtención del comprobante fiscal digital por internet–, para efectos del acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado, **quede al arbitrio de los contribuyentes**, **para que puedan** obtener en cualquier momento **los citados**

comprobantes *so pena* de los problemas de inseguridad que acarrear tanto para el contribuyente como con el fisco el momento de cuándo deben obtener la documentación comprobatoria en mención.

Por eso a juicio de esta Sala, surge entonces definir como segunda interrogante, a los puntos de litis y a la problemática que se plantea **¿Cuál es la temporalidad con que cuenta el contribuyente para obtener los comprobantes fiscales que amparan las operaciones, conforme a lo previsto en la fracción II, del citado artículo 5º de la Ley de la materia?**

Con el propósito de resolver la problemática planteada, se considera conveniente explicar de manera breve: **1.** La mecánica del Impuesto al Valor Agregado, **2.** La forma de interpretación de las disposiciones fiscales, **3.** Así como la mecánica del acreditamiento y sus requisitos, lo cual se desarrolla a continuación.

En primer lugar, es necesario señalar que de acuerdo con nuestro sistema fiscal, por regla general, corresponde a los contribuyentes identificar la contribución causada, determinar el impuesto debido y pagarlo, lo cual se conoce comúnmente como “*principio de autodeterminación*”, previsto en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación.

En esa línea argumentativa, es importante traer a colación que de acuerdo con la **relación jurídico tributaria**, definida como “*el vínculo jurídico de carácter personal que surge cuando se realiza el presupuesto de hecho o hipótesis descrita en la norma (hecho imponible), entre el Estado u otra Entidad Pública, que tiene el derecho-deber de exigir la prestación tributaria (sujeto activo) y la persona a cuyo cargo ha puesto la ley el pago de dicha prestación, es decir, quien actualiza el hecho imponible (sujeto pasivo)*”²⁰, quien tiene el carácter de sujeto pasivo es aquel que se ubica en la **hipótesis descrita en la norma**.

De manera que, existe una **diferencia entre el nacimiento** de la obligación fiscal y la **determinación** de la misma, pues **la primera**, se da en el momento en que se realiza el presupuesto de hecho o hipótesis descrita en la norma (hecho imponible), mientras que **la segunda**, constituye un acto posterior al nacimiento de la obligación fiscal, el cual consiste en constatar la realización del

²⁰ ***** , 2012, “*Derecho Fiscal*”, México, Porrúa, páginas 559.

hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la obligación en cantidad líquida.

Precisado lo anterior, esta Sala considera importante **establecer cuál es el momento de causación del Impuesto al Valor Agregado**, por lo que es necesario analizar lo dispuesto en los artículos 1º y 1º-B, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, **vigentes para el ejercicio fiscal de 2017**, cuyo contenido son del tenor siguiente:

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

“ARTICULO 1.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I.- Enajenen bienes.

II.- Presten servicios independientes.

III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

IV.- Importen bienes o servicios.

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

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. 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 esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1o.-A o 3o., tercer párrafo de la misma.

El contribuyente 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 esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.

El traslado del impuesto a que se refiere este artículo no se considerará violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales.”

“ARTICULO 1-B.- Para los efectos de esta Ley 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.

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

Página 23 de 131

contribuyentes transmitan a un tercero los documentos pendientes de cobro, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

Quando 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.”

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, **se encuentran obligadas al pago de dicho gravamen** 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.

A su vez, el artículo 1º-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece, en lo que al caso interesa, que para efectos de dicho ordenamiento 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.

Acorde con lo anterior es evidente que **el momento en que nace la obligación tributaria** para efectos del Impuesto al Valor Agregado, esto es, el hecho imponible del Impuesto al Valor Agregado, **se actualiza** cuando se realiza cualquiera de los actos o actividades **en territorio nacional** por las cuales se paga el impuesto (enajenar bienes; prestar servicios independientes; otorgar el uso y goce temporal de bienes o importar bienes o servicios), **mientras que la determinación** de la misma, **es cuando se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones** (precisión de la obligación en cantidad líquida), es decir, 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.

Luego, es claro que para efectos del Impuesto al Valor Agregado la **obligación tributaria nace en el momento mismo en que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones respectivas.**

Lo anterior se corrobora al constatar que los artículos 11, 17 y 22 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establecen que en el caso de la enajenación de bienes, ésta debe entenderse efectuada —y, por ende, causado el tributo— en el momento en que efectivamente se cobren las contraprestaciones, y tratándose de la prestación de servicios o del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, el impuesto se causará y pagará en el momento en que se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.

A mayor abundamiento se transcribe el contenido de dichos preceptos:

“ARTICULO 11.- Se considera que se efectúa la enajenación de los bienes en el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.

Tratándose de la enajenación de títulos que incorporen derechos reales a la entrega y disposición de bienes, se considerará que los bienes que amparan dichos títulos se enajenan en el momento en que se pague el precio por la transferencia del título; en el caso de no haber transferencia, cuando se entreguen materialmente los bienes que estos títulos amparen a una persona distinta de quien constituyó dichos títulos. Tratándose de certificados de participación inmobiliaria se considera que la enajenación de los bienes que ampare el certificado se realiza cuando éste se transfiera.”

“ARTICULO 17.- En la prestación de servicios se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en el que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas, salvo tratándose de los intereses a que se refiere el artículo 18-A de esta Ley, en cuyo caso se deberá pagar el impuesto conforme éstos se devenguen.”

“ARTICULO 22.- Cuando se otorgue el uso o goce temporal de un bien tangible, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en el que quien efectúa dicho otorgamiento cobre las contraprestaciones derivadas del mismo y sobre el monto de cada una de ellas.”

Así, válidamente, se puede afirmar que el legislador federal adoptó un **esquema de flujo de efectivo** respecto de los tributos que nos ocupan, es decir, un esquema en el que las obligaciones tributarias nacen cuando se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones respectivas.

Como podemos ver el mencionado Impuesto al Valor Agregado tiene una naturaleza indirecta porque grava el consumo, siendo éste una manifestación meramente indicativa de la capacidad adquisitiva, de modo tal que, de conformidad con su mecánica especial, intervienen dos tipos de sujetos, claramente identificables: **uno directo o jurídico y otro económico.**

Por sujeto jurídico **debe entenderse al contribuyente "de derecho"**, quien normativamente está obligado a realizar el entero a la hacienda pública con

Página 25 de 131

motivo de la enajenación del bien o la prestación del servicio, pero no resiente directamente la carga impositiva; **mientras que el sujeto económico** es el consumidor o adquirente final a quien el sujeto jurídico traslada el impuesto y absorbe finalmente dicha carga económica, generalmente por la adición que de éste se hace al precio de venta.

Bajo esa lógica, conforme al mismo artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se entiende por traslado del impuesto, el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios de un monto equivalente al impuesto establecido en el propio ordenamiento.

De esta forma, lo que se pretende es que el contribuyente pague 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 en cita; por tanto, a efecto de cuantificar sus cargas fiscales, el contribuyente debe disminuir del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere trasladado.

En este orden de ideas, podemos decir que el artículo 1o.-B, párrafo primero, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sólo regula el momento en que debe considerarse efectivamente cobrada la contraprestación para determinar la obligación de pago, precisamente porque son los propios contribuyentes los que pactan la contraprestación e integran los conceptos que se cobran a quien recibe la prestación del servicio; por lo que no debe confundirse la naturaleza, los términos y las condiciones de la contraprestación que representa el valor de los actos o actividades objeto del impuesto, con el diverso concepto denominado "acreditamiento".

Con la intención de explicar la mecánica para efectos de calcular y determinar el Impuesto al Valor Agregado el contribuyente debe aplicar al **valor de los actos o actividades declarados** (enajenar bienes; prestar servicios independientes; otorgar el uso y goce temporal de bienes o importar bienes o servicios) la tasa del 16%, conforme a lo dispuesto en el artículo 1, primer y segundo párrafos, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado **vigente para el ejercicio fiscal 2017**, cuyo texto es del tenor siguiente:

“ARTICULO 1.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

...
El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.
...”

A manera de ejemplo se realiza la siguiente tabla:

CONCEPTO	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
TOTAL DE VALOR DE ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS	\$100.00
VALOR DE ACTOS O ACTIVIDADES POR LOS QUE NO SE DEBA PAGAR EL IMPUESTO (EXENTO)	\$0.00
SUMA DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS	\$100.00
VALOR DE ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS A LA TASA DEL 16% (IVA)	\$100.00
IMPUESTO CAUSADO	\$16.00

Ahora bien, para poder establecer el sistema de acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado, es necesario mencionar **que respecto al alcance e interpretación de las disposiciones fiscales**, conforme a lo dispuesto en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, para desentrañar el alcance de lo dispuesto en las normas que establecen el **sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta**, las respectivas disposiciones deben aplicarse en forma estricta, mientras que **la interpretación del resto de las disposiciones tributarias podrá realizarse aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica**, tal y como se desprende de su contenido, mismo que para pronta referencia se transcribe a continuación:

“Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

Al respecto, esta juzgadora estima conveniente traer a colación los razonamientos vertidos por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la **contradicción de tesis 15/99**, en la cual se señaló lo siguiente:

“[...]
Para abordar la referida interpretación, es conveniente atender y precisar lo dispuesto en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, el cual prevé:

"Artículo 5o. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Página 27 de 131

"Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal."

Conforme a lo establecido en este último numeral, para desentrañar el alcance de lo dispuesto en las normas que establecen el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, como es el caso de la exención, las respectivas hipótesis jurídicas deben aplicarse en forma estricta y, la interpretación del resto de las disposiciones fiscales podrá realizarse aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica.

Ante tal disposición, esta Suprema Corte de Justicia estima conveniente señalar que la interpretación jurídica descansa en dos etapas.

La primera etapa de la interpretación jurídica tiene por objeto precisar cuál es el significado de la norma que se estudia, para lo cual debe acudir a su análisis gramatical, sistemático, histórico, causal y teleológico, entre otros, lo que permite determinar con precisión qué dice la norma, cuál es la proposición que ella contiene, cuál es su exacto significado y, por ende, dejar al descubierto la voluntad e intención del legislador.

Una vez concluida esa etapa debe abordarse la siguiente, a través de la cual se aplicará o concretará a un caso específico la hipótesis cuyo sentido se desentrañó, para lo cual debe atenderse a otros criterios interpretativos, que se encuentran diseminados en el orden jurídico, que permiten que prevalezca la estructura orgánica del sistema normativo y su aplicación no puede tener lugar cuando se desentraña el significado de la disposición de observancia general sino, únicamente, cuando se realiza su aplicación al caso concreto.

Entre esos criterios interpretativos destacan:

a) A las hipótesis jurídicas que prevén excepciones, el intérprete debe darles una aplicación estricta, es decir, circunscrita a la situación específicamente regulada por el legislador; por lo que cuando la norma jurídica está prevista para regir una específica situación de hecho, el que pretenda aplicar la norma al caso concreto está constreñido a realizarlo únicamente en el caso de que se actualice esa o esas precisas circunstancias.

b) La ley especial prevalece sobre la general, una vez desentrañado el alcance de las normas general y especial que aparentemente regulan una misma situación, la especial será la aplicable al caso concreto siempre y cuando éste se ubique en la precisa hipótesis que se regula por ella, aun cuando pudiera encuadrar en lo dispuesto en la diversa norma general.

c) Cuando la ley no distingue no es dable al intérprete distinguir, precisado el alcance de la disposición solamente podrá aplicarse a los casos concretos que encuadran en ella, mas no a situaciones que no se rigen por la misma.

d) El que está facultado por la norma para realizar lo más está facultado para realizar lo menos, por lo que una vez desentrañado el alcance de la norma, el intérprete podrá aplicarla a casos no previstos en ella, cuando la autorización que contiene lleva implícita la potestad para realizar otros que por su naturaleza y por orden lógico se encuentran inmersos en aquella autorización.

e) Cuando el caso concreto se asimila en lo accesorio y no en lo esencial al supuesto de hecho previsto en la norma, tendrá lugar una aplicación negativa de la consecuencia jurídica que prevé esta última; procedimiento lógico conocido como interpretación en sentido contrario o a contrario sensu.

Existen diversos criterios para realizar esta segunda etapa de la interpretación de una hipótesis jurídica, debiendo destacar que la distinción en comentario no queda en una

mera apreciación teórica, pues trasciende a la aplicación cotidiana del derecho y tiene entre otras finalidades, distinguir entre los métodos que se utilizan en el procedimiento interpretativo abstracto cuyo objeto es desentrañar el significado de una norma jurídica y los criterios que orientan al procedimiento interpretativo concreto, el cual tiene como propósito aplicar al caso preciso la hipótesis jurídica cuyo justo alcance se fijó.

En ese orden de ideas, ante lo dispuesto en el transcrito artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, es menester precisar que la circunstancia de que sean de aplicación estricta las disposiciones que establezcan el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una determinada contribución, o las excepciones a las cargas a los particulares, tiene su origen en que tales normas, por su peculiar repercusión a la esfera jurídica de los gobernados, constituyen auténticas normas de excepción que conforman regímenes jurídicos especiales, donde sólo los sujetos que realizan el hecho imponible deben contribuir al gasto público, y dentro de esos sujetos únicamente los que se ubican en la precisa hipótesis de exención, se encuentran eximidos de su pago, sin que sea válido realizar una aplicación extensiva o restrictiva de las respectivas leyes.

Por todo lo anterior, lo dispuesto en el referido precepto del código tributario federal conlleva que una vez determinado el justo alcance de las respectivas hipótesis jurídicas, acudiendo a los métodos de interpretación literal, sistemático, causal-teleológico e histórico, entre otros, el intérprete, ya sea un particular, la autoridad administrativa o la autoridad jurisdiccional, no podrán, en manera alguna, aplicar las normas en forma restrictiva o extensiva, ubicando a un gobernado cuya situación de facto no encuadra en el hecho imponible, como sujeto de la respectiva contribución, o siguiendo un diverso procedimiento para determinar la base de ésta, o aplicando una tasa diferente, a la que específicamente se disponga para ese contribuyente en la norma aplicable.

Dicho en otras palabras, para conocer el verdadero alcance de una norma que establezca los elementos de una contribución debe acudirse, por principio, a su interpretación literal o gramatical, en caso de que por las palabras utilizadas, técnicas o de uso común, no se genere certidumbre sobre tales elementos, será necesario acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del legislador; así, una vez fijado el significado de la norma, al realizar su aplicación al caso concreto, ésta se llevará a cabo en forma estricta y tendrá lugar solamente cuando las circunstancias de hecho encuadren dentro de la norma.

Es decir, el que el legislador haya establecido la interpretación estricta de tales normas no impide al intérprete desentrañar su verdadero alcance, ante su falta de claridad o el uso de palabras técnicas o de uso común, acudiendo a los métodos de interpretación jurídica, pues su efecto es constreñir a éste a realizar la aplicación de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella.
...”.

Razonamientos que dieron origen a la tesis aislada **2a. CXLII/99**, publicada en la Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Diciembre de 1999, página 406, con Registro digital 192803, de rubro y texto siguiente:

LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Conforme a lo establecido en el citado numeral, para desentrañar el alcance de lo dispuesto en las normas que establecen el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, las respectivas disposiciones deben aplicarse en forma estricta, mientras que la interpretación del resto de las disposiciones tributarias podrá realizarse aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica. Ante tal disposición, la Suprema Corte de Justicia considera que la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de la disposición en comento es constreñir a aquél a realizar la aplicación de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.

Al respecto, es dable señalar que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión 902/2006, se pronunció en el sentido de que el sistema de acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado no puede ubicarse dentro de los elementos esenciales del Impuesto al Valor Agregado.

Dicho criterio se encuentra contenido en la jurisprudencia **P./J. 105/2006**, publicada en la Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, Octubre de 2006, página 9, con Registro digital 173971, de rubro y texto siguiente:

VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO RELATIVO NO CONFORMA LA BASE DEL TRIBUTO, PERO TRASCIENDE SUSTANCIALMENTE A SU PAGO, POR LO QUE A LAS NORMAS LEGALES QUE LO INTEGRAN LES SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE JUSTICIA FISCAL. La base del impuesto al valor agregado está constituida por el valor total de los actos o actividades gravadas como lo establecen los artículos 1o., 2o. y 4o. de la ley correspondiente; por tanto, el acreditamiento en el impuesto relativo no forma parte de dicho elemento esencial, aunque sí se vincula con el monto a pagar, acorde con su naturaleza jurídica, que tanta relevancia adquiere en cuanto conforma su propia mecánica, por lo que le son aplicables los principios de justicia fiscal previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

A propósito de lo anterior, es importante establecer que el **principio de legalidad en materia tributaria** de acuerdo con el Pleno del Alto Tribunal del País, consiste en que en una ley formal y material se establezcan los elementos esenciales del tributo (sujeto, objeto, base, tasa, época de pago y exenciones); de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de la autoridad exactora ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el contribuyente pueda, en todo momento, conocer de forma cierta su obligación de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa, sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

Sirve de apoyo la jurisprudencia **168** emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en la Séptima Época, del Semanario Judicial de la Federación, Apéndice de 1995. Tomo I, Parte SCJN, página 169, con Registro digital 389621, de rubro y texto siguiente:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

Una vez establecido lo anterior, de acuerdo con las reglas previstas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para que sea acreditable dicho impuesto, deben cumplirse con lo dispuesto en los artículos 4° y 5° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado [vigente para el ejercicio fiscal de 2017](#), preceptos que se transcriben a continuación:

“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.

El impuesto que se traslade por los servicios a que se refiere el artículo 15-D, primer y segundo párrafos del Código Fiscal de la Federación, no será acreditable en los términos de la presente Ley.

El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes del impuesto al valor agregado y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión. En el caso de escisión, el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente. Cuando desaparezca la sociedad escidente, se estará a lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación.”

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

I. Que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta

Página 31 de 131

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. Adicionalmente, cuando se trate de actividades de subcontratación laboral en términos de la Ley Federal del Trabajo, el contratante deberá obtener del contratista copia simple de la declaración correspondiente y del acuse de recibo del pago del impuesto, así como de la información reportada al Servicio de Administración Tributaria sobre el pago de dicho impuesto. A su vez, el contratista estará obligado a proporcionar al contratante copia de la documentación mencionada, misma que deberá ser entregada en el mes en el que el contratista haya efectuado el pago. El contratante, para efectos del acreditamiento en el mes a que se refiere el segundo párrafo del artículo 4o. de esta Ley, en el caso de que no recabe la documentación a que se refiere esta fracción deberá presentar declaración complementaria para disminuir el acreditamiento mencionado;

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

Del artículo 4º transcrito se advierte, que **el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado** consiste en restar el impuesto acreditable del monto que resulte de aplicar a los valores establecidos en la Ley, la tasa correspondiente, entendiéndose por impuesto acreditable el Impuesto al Valor Agregado trasladado al contribuyente, y el propio impuesto que hubiere pagado con motivo de la importación; asimismo, se establece que el derecho al acreditamiento es personal, excepto tratándose de fusión.

Conforme a lo anterior, se entiende por impuesto acreditable:

(a) El impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente; y,

(b) El impuesto al valor agregado que el propio contribuyente hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

En otras palabras, el acreditamiento es una 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, reduciendo, peso por peso, el monto que

corresponde al impuesto causado, a fin de determinar el que debe pagarse o la determinación de un saldo a favor.

Por su parte, el artículo 5º dispone **que para que resulte acreditable el Impuesto al Valor Agregado**, deben cumplirse con los siguientes requisitos:

I.- Que el impuesto corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación. Asimismo, establece que para efectos de esa 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.

En el entendido de que el término "estrictamente indispensables", debe interpretarse, de acuerdo con el criterio emitido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido que 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.

Dicho criterio se encuentra contenido en la tesis aislada **2a. CIII/2004**, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XX, Diciembre de 2004, Página 565, Registro 179766, de rubro y texto siguiente:

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.

II.- Que el impuesto 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 del mismo ordenamiento legal.

En este sentido, el artículo 32, fracción III, de la Ley del Impuesto al

Página 33 de 131

Valor Agregado establece que los obligados al pago del Impuesto al Valor Agregado tienen, entre otras, la obligación de expedir y entregar comprobantes fiscales, tal y como se advierte enseguida:

*“**ARTICULO 32.-** Los obligados al pago de este impuesto y las personas que realicen los actos o actividades a que se refiere el artículo 2o.-A tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos de esta Ley, las siguientes:*

..."

III. Expedir y entregar comprobantes fiscales.

..."

III.- Que el impuesto trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate.

Al respecto, de una interpretación sistemática a los artículos 1o.-B y 5o., fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se infiere que la expresión "efectivamente pagado", aplicable al impuesto referido, como requisito para la procedencia de su acreditamiento, se actualiza:

a) *En el momento en que el bien o el servicio correspondiente se paga en efectivo -sea en numerario o en electrónico-, siempre y cuando se pague también al proveedor el impuesto.*

b) *En la fecha de cobro del cheque o cuando el contribuyente transmite ese título de crédito a un tercero; y,*

c) *cuando se declara y entera ante la autoridad hacendaria, esto último, en el caso en que el Impuesto al Valor Agregado sea retenido por quien pago los bienes o servicios.*

Como se advierte, el momento en que el Impuesto al Valor Agregado se estima "efectivamente pagado" depende del tipo de contribuyente, es decir, si el adquirente del bien o servicio es uno de los sujetos enumerados en las diversas fracciones del artículo 1o.-A de la Ley de la materia, entonces, está obligado a retener el impuesto que se le trasladó por el hecho imponible, así como a declararlo y enterarlo ante la autoridad hacendaria, de modo que, en dicho supuesto, será hasta que se declare y entere el tributo que fue retenido por el pagador del servicio o bien, cuando podrá calificarse como "efectivamente pagado", para los efectos del acreditamiento o devolución respectiva.

Por el contrario, si la persona a la que se repercutió el Impuesto al Valor Agregado no es un contribuyente de los establecidos en el último de los numerales

mencionados, el tributo causado debe ser declarado y pagado por el enajenante o por el prestador del servicio, porque el adquirente del bien o del servicio debe cubrir el monto del impuesto en el mismo evento en que ocurre su traslado, con lo cual es posible considerar que desde ese momento se encuentra "efectivamente pagado" el impuesto y, por tanto, su acreditamiento no está supeditado a que el enajenante del bien o el prestador del servicio haya declarado y enterado ante la autoridad hacendaria el impuesto que debe pagar el consumidor final.

Sirve de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia **XVI.1o.A. J/32 (10a.)**, emitida por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito, publicada en la Décima Época, en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 33, Agosto de 2016, Tomo IV, página 2500, con Registro digital 2012201, de rubro y texto siguiente:

VALOR AGREGADO. MOMENTO EN QUE EL IMPUESTO RELATIVO SE CONSIDERA "EFECTIVAMENTE PAGADO" PARA LA PROCEDENCIA DE SU ACREDITAMIENTO O DEVOLUCIÓN, EN FUNCIÓN DEL SUJETO QUE TIENE LA OBLIGACIÓN DE RETENERLO Y ENTERARLO. El impuesto al valor agregado es una contribución indirecta que grava: a) la enajenación de bienes; b) la prestación de servicios independientes; c) el otorgamiento del uso y goce temporal de bienes; o, d) la importación de bienes o servicios, y debido a su mecánica especial, el contribuyente directo o jurídico no resiente la carga fiscal, sino que la repercute a un tercero. Así, el artículo 1o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado prevé un sistema especial de retención y entero del tributo, conforme al cual, en determinados casos, la obligación correspondiente no es a cargo del enajenante del bien o del prestador del servicio, sino del propio contribuyente que lo adquiere o recibe. Por otra parte, de los artículos 1o.-B y 5o., fracción III, de ese ordenamiento se sigue que la expresión "efectivamente pagado", aplicable al impuesto referido como requisito para la procedencia de su acreditamiento o devolución se actualiza: a) en el momento en que el bien o el servicio correspondiente se paga en efectivo -sea en numerario o en electrónico-; b) en la fecha de cobro del cheque o cuando el contribuyente transmite ese título de crédito a un tercero; y, c) cuando se declara y entera ante la autoridad hacendaria. En consecuencia, el momento en que el impuesto se estima "efectivamente pagado" depende del tipo de contribuyente, es decir, si el adquirente del bien o servicio es uno de los sujetos enumerados en las diversas fracciones del artículo 1o.-A aludido, entonces está obligado a retener el impuesto que se le trasladó por el hecho imponible, así como a declararlo y enterarlo ante la autoridad hacendaria, de modo que, en dicho supuesto, será hasta que se declare y entere el tributo, cuando podrá calificarse como "efectivamente pagado", para los efectos del acreditamiento o devolución respectiva. Por el contrario, si la persona a la que se repercutió el impuesto al valor agregado no es un contribuyente de los establecidos en el último de los numerales mencionados, el tributo causado debe ser declarado y pagado por el enajenante o por el prestador del servicio, porque el adquirente del bien o del servicio debe cubrir el monto del impuesto en el mismo evento en que ocurre su traslado, con lo cual es posible considerar que desde ese momento se encuentra "efectivamente pagado" el impuesto y, por tanto, su acreditamiento no está supeditado a que el enajenante del bien o el prestador del servicio haya declarado y enterado ante la autoridad hacendaria el impuesto que debe pagar el consumidor final.

En línea con lo expuesto, conforme a una interpretación sistemática y funcional del artículo 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado **vigente para el ejercicio fiscal 2017**, en relación con el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, **esta Sala considera que la expresión “en el mes de que se trate” de la fracción III, del artículo 5º, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se refiere al mes natural en que se realizó el pago**, lo cual tiene lógica partiendo del hecho que el

Impuesto al Valor Agregado se causa mensualmente, es decir, se determina y se paga de forma mensual conforme a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Acorde con lo anterior, es válido afirmar que la Ley del Impuesto al Valor Agregado dispone categóricamente que, por regla general, para que resulte acreditable el Impuesto al Valor Agregado, los causantes del impuesto deben colmar por lo menos los mencionados tres supuestos necesarios o requisitos sine qua non.

De las razones expuestas podemos establecer, que la base del Impuesto al Valor Agregado está constituida por el valor total de los actos o actividades gravadas, de tal manera que es válido sostener que **la mecánica de acreditamiento** no es ni forma parte de dicho elemento esencial²¹, en consecuencia, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, la interpretación de los requisitos del acreditamiento no es estricta, sino que **es posible realizarla aplicando cualquier otro método de interpretación.**

En ese contexto, de una adecuada hermenéutica jurídica, podemos afirmar que en materia de Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al remitir a la Ley del Impuesto Sobre la Renta para efectos de delimitar el término “estrictamente indispensable”, pues dispone “*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*”, **entonces, asume la posibilidad de que resulte aplicable para efectos del acreditamiento, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en específico, los requisitos de las deducciones para la determinación del Impuesto Sobre la Renta**, en el entendido de que son distintas ambas figuras del

²¹ Tesis de jurisprudencia **P./J. 105/2006**, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la Novena Época, en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, Octubre de 2006, página 9, con Registro digital 173971, de rubro y texto siguiente: “**VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO RELATIVO NO CONFORMA LA BASE DEL TRIBUTO, PERO TRASCIENDE SUSTANCIALMENTE A SU PAGO, POR LO QUE A LAS NORMAS LEGALES QUE LO INTEGRAN LES SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE JUSTICIA FISCAL.** La base del impuesto al valor agregado está constituida por el valor total de los actos o actividades gravadas como lo establecen los artículos 1o., 2o. y 4o. de la ley correspondiente; por tanto, el acreditamiento en el impuesto relativo no forma parte de dicho elemento esencial, aunque sí se vincula con el monto a pagar, acorde con su naturaleza jurídica, que tanta relevancia adquiere en cuanto conforma su propia mecánica, por lo que le son aplicables los principios de justicia fiscal previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”

acreditamiento en materia de Impuesto al Valor Agregado y las deducciones en materia del Impuesto Sobre la Renta.

Bajo esa lógica, conforme a una interpretación sistemática y funcional del artículo 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para [el ejercicio fiscal de 2017](#), en relación con el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, **esta Sala considera que para efectos de poder establecer ¿Cuál es la temporalidad con que cuenta el contribuyente para obtener los comprobantes fiscales que amparan las operaciones, conforme a lo previsto en la fracción II, del citado artículo 5º de la Ley de la materia?, en relación con el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado, es válido acudir a lo dispuesto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para [el ejercicio fiscal de 2017](#), específicamente a los requisitos que para el mismo supuesto prevé dicha disposición legal, esto es, para obtener el comprobante fiscal digital por internet.**

En este sentido, es necesario acudir a lo dispuesto en los artículos 25, primer párrafo y 27, primer párrafo, fracciones I, primer párrafo, III, IV y XVIII, primer párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para [el ejercicio fiscal de 2017](#), cuyo contenido a la letra señalan:

“Artículo 25. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes: ...”

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

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

...

III. Estar amparadas con un comprobante fiscal y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México; cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito, de servicios, o los denominados monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria.

IV. Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.

XVIII. Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley. Tratándose del comprobante fiscal a que se refiere el primer párrafo de la fracción III de este artículo, éste se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración. Respecto de la documentación comprobatoria de las retenciones y de los pagos a que se refieren las fracciones V y VI de este artículo, respectivamente, los mismos se realicen en los plazos que al efecto establecen las disposiciones fiscales, y la documentación comprobatoria se obtenga en dicha fecha. Tratándose de las declaraciones informativas a que se refieren los artículos 76 de esta Ley, y 32, fracciones V y VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, éstas se deberán presentar en los plazos que al efecto establece el citado artículo 76 y contar a partir de esa fecha con los comprobantes fiscales

Página 37 de 131

*correspondientes. Además, la fecha de expedición de los comprobantes fiscales de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.
..."*

De las normas legales anteriormente transcritas se advierte, en lo que al caso interesa, que los contribuyentes podrán deducir para efectos de la determinación del Impuesto Sobre la Renta diversos conceptos, contenidos en el numeral 25, empero para ello **deberán reunir ciertos requisitos**, establecidos en el artículo 27, entre los que se encuentran **por regla general** los siguientes:

a) El que dichos gastos sean “estrictamente indispensables” para los fines de la actividad del contribuyente;

b) Las **operaciones estén amparadas en un comprobante fiscal**, y que los pagos cuyo monto excedan de \$2,000.00 se efectúen mediante transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las instituciones que para tal efecto autorice el Banco de México.

c) Las operaciones estén debidamente registradas en su contabilidad y que sean restadas una sola vez.

d) Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley, aclarando que **tratándose del comprobante fiscal a que se refiere el primer párrafo de la fracción III de ese artículo, éste se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración.**

Por su parte, como ha quedado establecido en párrafos precedentes, para que sea acreditable el Impuesto al Valor Agregado, deben cumplirse con los requisitos previstos en el artículo 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dentro de los cuales destaca **el obtener un comprobante fiscal digital por internet en el** que el impuesto haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que **conste por separado en dichos comprobantes fiscales**, de acuerdo con lo dispuesto en la fracción III del artículo 32 del mismo ordenamiento legal, según la fracción II, del artículo citado.

Lo que se traduce en que para que resulte procedente el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado los contribuyentes se encuentran obligados a obtener un comprobante fiscal que ampare la operación.

En esa línea argumentativa, es necesario establecer que el Impuesto al Valor Agregado **se calculará y pagará** por cada mes calendario, **mediante declaración** que presentaran los contribuyentes **a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago**, tal y como lo dispone el artículo 5º.-D de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para [el ejercicio fiscal de 2017](#), cuyo contenido es el siguiente:

"ARTICULO 5o.-D.- El impuesto se calculará por cada mes de calendario, salvo los casos señalados en los artículos 5o.-E, 5o.-F y 33 de esta Ley.

Los contribuyentes efectuarán el pago del impuesto mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

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 los términos de esta 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.

Tratándose de importación de bienes tangibles el pago se hará como lo establece el artículo 28 de este ordenamiento. Para los efectos de esta Ley son bienes tangibles los que se pueden tocar, pesar o medir; e intangibles los que no tienen al menos una de estas características."

De tal suerte que si para efectos del acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado, **es válido acudir a lo dispuesto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta** vigente para [el ejercicio fiscal de 2017](#), específicamente a los requisitos que para el mismo supuesto prevea esta última disposición legal, y en el caso concreto, dicha ordenamiento legal establece como uno de los requisitos para la procedencia de las deducciones el consistente en que las operaciones se encuentren amparadas en un comprobantes fiscal, mientras que la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece como uno de los requisitos para el acreditamiento del impuesto, que las operaciones se encuentren amparadas en un comprobantes fiscal.

Luego entonces, a juicio de esta Sala es inconcuso que el requisito y sus consideraciones, previsto en el artículo 27, fracción III, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en relación con la fracción XVIII del mismo precepto y ordenamiento legal, **que se refiere a la obtención del comprobante fiscal**, **al tener una similitud** con el requisito establecido en el artículo 5º, fracción II, en relación con el 32, fracción III, ambos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, **que se refiere a la obtención del comprobante fiscal en el que se advierta que el Impuesto al Valor Agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en el**

[mismo](#), resulta aplicable la temporalidad prevista en el primer ordenamiento legal (Ley del Impuesto Sobre la Renta) a lo no previsto respecto del mismo supuesto en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, específicamente, a lo previsto en el artículo 5º, fracción III, de esta última Ley.

En consecuencia, de una interpretación sistemática y funcional a los artículos 1º, 1º-B, 4º y 5º, **primer párrafo, fracción II**, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con lo dispuesto en el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación y artículos 25, primer párrafo y 27, **primer párrafo, fracciones III y XVIII, primer párrafo**, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, disposiciones vigentes para [el ejercicio fiscal de 2017](#), **este órgano jurisdiccional arriba a la conclusión** de que para efectos del acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado, tratándose del comprobante fiscal a que se refiere la fracción II del artículo 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los contribuyentes se encuentran obligados a obtenerlo a más tardar el día en que deban presentar su declaración esto es, **a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.**

Luego, es claro que para efectos de la procedencia del acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado, los contribuyentes **se encuentran obligados a cumplir en el mes en que se realice el pago, por lo menos**, con los requisitos establecidos en el artículo 5º, primer párrafo, fracciones I, II y III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para [el ejercicio fiscal de 2017](#).

Dicho de otro modo, el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado será procedente en el mes en que se cause el Impuesto al Valor Agregado **siempre que se cumplan con los tres requisitos** establecidos en las fracciones I, II y III, del primer párrafo, del artículo 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Lo anterior, **es acorde con el principio de legalidad tributaria**, contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues no puede quedar al arbitrio de la autoridad exactora, ni de los contribuyentes, la forma y los momentos en que se debe cumplir con las obligaciones fiscales, puesto que el hecho de que se establezca una temporalidad para obtener los comprobantes fiscales que amparan las operaciones para efectos de la procedencia del acreditamiento, da certeza y seguridad jurídica a los

contribuyentes respecto de la forma y el momento en que debe cumplirse con dicha obligación en materia de Impuesto al Valor Agregado.

Ilustra lo anterior, la jurisprudencia **1a./J. 139/2012 (10a.)**, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la Décima Época, en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 1, página 437, con Registro digital 2002649, de rubro y texto siguiente:

SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE. *La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho".*

De igual manera, ilustra lo anterior, el criterio contenido en la jurisprudencia **P./J. 106/2006**, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Novena Época, en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, Octubre de 2006, página 5, con Registro digital 174070, de rubro y texto siguiente:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO. *El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos*

Página 41 de 131

a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.

En este orden de ideas, **este Sala arriba a la conclusión de que resultan infundados los argumentos de anulación planteados por la actora**, en el sentido de que el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado debe hacerse hasta que se cumplan con todos los requisitos fiscales para realizarlo, por lo que si bien es cierto los contribuyentes están obligados a emitir un comprobante fiscal digital por internet por las operaciones que lleven a cabo, también lo es que no existe disposición alguna que establezca que el comprobante debe corresponder necesariamente al mes en que se pagó la contraprestación.

En efecto, son infundados los argumentos de la actora, dado que sí existe disposición que establece que el comprobante fiscal debe corresponder necesariamente al mes en que se pagó la contraprestación, puesto que como ha quedado establecido por esta Sala de una interpretación sistemática y funcional a los artículos 1º, 1º-B, 4º y 5º, **primer párrafo, fracción II**, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con lo dispuesto en el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación y artículos 25, primer párrafo y **27, primer párrafo, fracciones III y XVIII, primer párrafo**, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, disposiciones vigentes para **el ejercicio fiscal de 2017**, para efectos del acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado, **tratándose del comprobante fiscal** a que se refiere la fracción II del artículo 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, **los contribuyentes se encuentran obligados a obtenerlo** a más tardar el día en que deban presentar su declaración esto es, **a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago**.

De igual manera, **este Sala arriba a la conclusión de que resultan infundados los argumentos de anulación planteados por la actora**, en los que manifiesta que de una correcta interpretación, los contribuyentes válidamente pueden acreditar el impuesto, una vez que hayan satisfecho los siguientes requisitos: a) que el Impuesto al Valor Agregado haya sido trasladado expresamente a los contribuyentes, b) que el Impuesto al Valor Agregado conste por separado en los comprobantes fiscales que al efecto se emitan, sin que se establezca como requisito adicional temporalidad alguna, y c) que el Impuesto al Valor Agregado traslado haya

sido efectivamente pagado en el mes en el que se trate, lo cual sostiene que acreditó en todo momento.

Sin embargo, como ha quedado establecido con antelación, en criterio de esta Sala, el momento del acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado será en el mes en que se cause el impuesto, y para ello se deberán cumplir con **los tres requisitos** establecidos en las fracciones I, II y III, del primer párrafo, del artículo 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Así, contrario al argumento de la actora, el **momento** en que se debe realizar el acreditamiento **es cuando se causa el impuesto**, mientras que el cumplimiento de los tres requisitos previstos en el artículo 5º, primer párrafo, fracciones I, II y III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para **el ejercicio fiscal de 2017**, únicamente constituyen **la obligación para que sea procedente dicho acreditamiento**.

Por tal motivo, el hecho de que la actora pretenda efectuar el acreditamiento de dichas cantidades en el mes de septiembre de 2017, porque aparentemente fue hasta esa fecha en la que obtuvo los comprobantes fiscales digitales por internet; sin embargo, el Impuesto al Valor Agregado **fue efectivamente pagado en el mes de febrero de 2017**.

De manera que acorde con lo resuelto por esta Sala, si el Impuesto al Valor Agregado fue efectivamente pagado por la actora por las siguientes cantidades de: **a)** \$8´960,000.00, **b)** \$60´640,000.00 y **c)** \$22´880,000.00, todas el día **27 de febrero de 2017**; entonces, es ese **momentos (fecha)** en el que la actora debió realizar el acreditamiento, desde luego, cumpliendo para ello con los tres requisitos previstos en el artículo 5º, primer párrafo, fracciones I, II y III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para **el ejercicio fiscal de 2017**.

Dicho de otra manera, contrario a lo que pretende la parte actora, **no es procedente el acreditamiento** del Impuesto al Valor Agregado realizado en cantidades de: **a)** \$8´960,000.00, **b)** \$60´640,000.00 y **c)** \$22´880,000.00, respecto de las operaciones efectuadas con su proveedor **** ** ***** ** ***, **en el mes de septiembre de 2017**.

No escapa a la atención de este órgano juzgador, lo sostenido por la actora consistente en:

*Incluso, precisa que dentro de la última acta parcial levantada durante la visita domiciliaria, practicada por la autoridad bajo la orden *********, derivada de su solicitud de devolución respecto del mes de febrero de 2017, la autoridad fiscal señaló*

Página 43 de 131

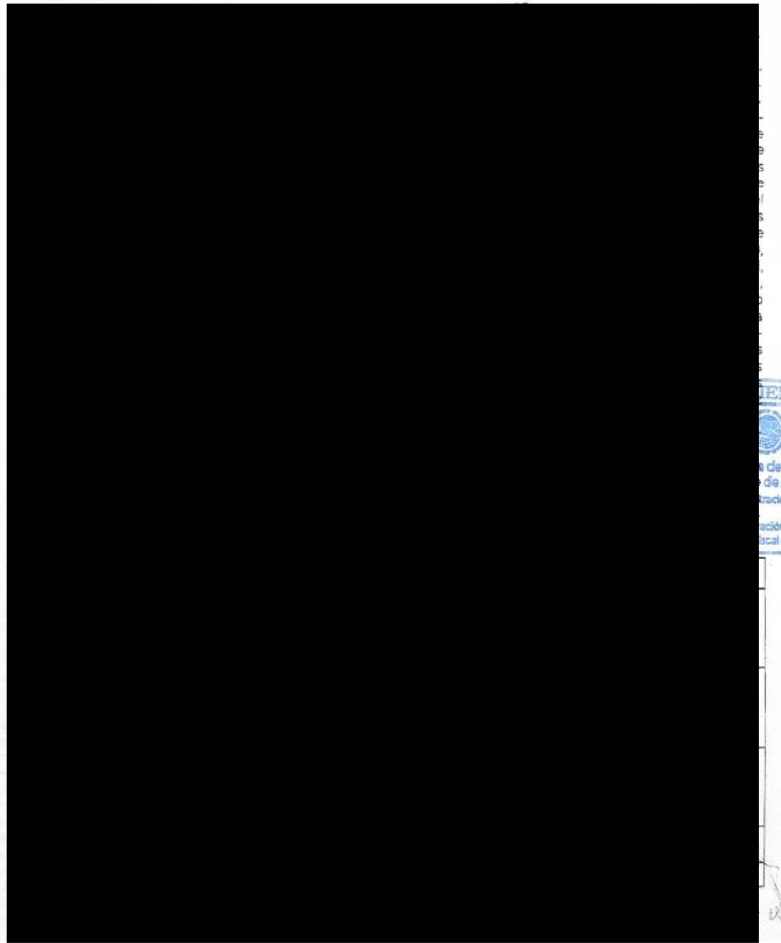
*como única observación que el Impuesto al Valor Agregado solicitado en devolución supuestamente no resultaba acreditable en el mes de febrero de 2017, sino en el mes de septiembre de 2017, toda vez que los comprobantes fiscales digitales por internet que amparaban la operación celebrada con ** ** ***** **** ** ****, que dio origen al traslado del Impuesto al Valor Agregado en cantidad de \$95,040,000.00, si bien en un inicio fueron expedidos en el mes de febrero de 2017, éstos fueron cancelados y reexpedidos hasta el 5 de septiembre de 2017, por lo que era en dicho mes cuando el impuesto resultaba acreditable, de conformidad con lo establecido en el artículo 5 de la Ley al Impuesto al Valor Agregado.*

*Expresa que lo anterior implica que el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado por la cantidad de \$95,040,000.00, derivado de las operaciones con su proveedor ** ** ***** **** ** ****, resultaba plenamente procedente en el mes de septiembre de 2017, fecha en la que se reunieron la totalidad de los requisitos previstos en el artículo 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ya que no fue sino hasta el mes de septiembre de 2017, con la reexpedición de los multicitados comprobantes fiscales, que cumplió con la totalidad de los requisitos para considerar el impuesto efectivamente pagado en la adquisición de activos intangibles como acreditable.*

Además, manifiesta que de acuerdo con la tesis V-P-2aS-212 emitida por la Segunda Sección de la Sala Superior de este Tribunal, misma que resulta aplicable de manera análoga al caso que nos ocupa, se determinó que las manifestaciones contenidas en un oficio de observaciones dentro de un procedimiento administrativo constituyen una resolución favorable cuando la autoridad reconoce expresamente una situación jurídica benéfica para el particular.

Por ello, sostiene que lo procedente es que se considere que la observación contenida en la última acta parcial levantada por la autoridad demandada en el diverso procedimiento de devolución relacionado con el mes de febrero de 2017, reconoce el derecho de la actora para que el Impuesto al Valor Agregado que fue trasladado por su proveedor resulte acreditable en el mes de septiembre de ese año, ya que dicho pronunciamiento tiene la naturaleza de una resolución favorable.

Sin embargo, **a juicio de esta Sala resulta infundado**, en primer lugar, porque de la simple lectura que se realiza a la última acta parcial levantada durante la visita domiciliaria, practicada bajo la orden *****, **no se advierte** que la autoridad fiscal haya reconocido o señalado expresamente que el Impuesto al Valor Agregado solicitado en devolución supuestamente no resultaba acreditable en el mes de febrero de 2017, sino en el mes de septiembre de 2017, misma que para pronta referencia se digitaliza nuevamente:



Dicho de otro modo, contrario a lo que sostiene la actora, la autoridad **en ninguna parte de la última acta parcial referida** reconoció el derecho a la actora a realizar el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado en el mes de septiembre de 2017, sino que **sólo señaló que los comprobantes fiscales** digitales por internet que amparaban la operación celebrada por la actora con **** ** ***** ** ** ***, que dio origen al traslado del Impuesto al Valor Agregado inicialmente en cantidad de \$95,040,000.00, **fueron expedidos el 05 de septiembre de 2017.**

En consecuencia, **tampoco resulta correcta su aseveración en el sentido de que** lo anterior implica que el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado por la cantidad de \$95,040,000.00, derivado de las operaciones con su proveedor **** ** ***** ** ** ***, resultaba plenamente procedente en el mes de septiembre de 2017, fecha en la que se reunieron la totalidad de los requisitos previstos en el artículo 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en razón de que la autoridad en ningún momento ha reconocido a la actora ese derecho.

De igual forma, respecto de su manifestación en el sentido de que de acuerdo con la tesis V-P-2aS-212 emitida por la Segunda Sección de la Sala Superior de este Tribunal, misma que resulta aplicable de manera análoga al caso que nos ocupa, se determinó que las manifestaciones contenidas en un oficio de observaciones dentro de un procedimiento administrativo constituyen una resolución favorable cuando la autoridad reconoce expresamente una situación jurídica

benéfica para el particular; a juicio de esta Sala resulta infundada, porque la última acta parcial levantada por la autoridad durante la visita domiciliaria, practicada bajo la orden *********, no constituye una resolución favorable al particular, en la medida en que no se dijo expresamente a la actora que podría acreditar el Impuesto al Valor Agregado en el mes de septiembre de 2017, es decir, **no se reconoce el derecho de la actora para que el Impuesto al Valor Agregado que fue trasladado por su proveedor resulte acreditable en el mes de septiembre de 2017.**

Además, **resultan infundados sus argumentos**, puesto que conforme a los razonamientos vertidos por esta Sala hasta este punto, **no puede quedar al arbitrio de las autoridades, ni de los contribuyentes, la forma y los momentos en que se deben cumplir con las obligaciones fiscales**, así como el momento en el que se actualizará o no el hecho imponible, sino que estos deben atender a lo establecido en las disposiciones fiscales, bajo los principios de **legalidad tributaria y seguridad jurídica**, de manera que aún en el supuesto hasta ahora no demostrado, que la autoridad le hubiera reconocido el derecho a efectuar el acreditamiento en el mes de septiembre de 2017, **ello en ninguna forma obliga a esta Sala a validar dicha circunstancia, si no se encuentra ajustado a las disposiciones legales.**

En esas consideraciones, **esta Sala arriba a la conclusión de que**, contrario a los conceptos de impugnación en estudio, **resulta legal y ajustado a derecho lo resuelto por la autoridad en la resolución impugnada**, respecto al rechazo del acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado declarado por la actora, por la cantidad total de **\$92,480,000.00**, respecto de su proveedor **** ** ***** ** *** ******** para el mes de septiembre de 2017, ya que en ese mes en que pretende realizar el acreditamiento **no cumple con los requisitos** previstos en el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, **para efectos de su procedencia.**

SÉPTIMO.- Esta Sala procede al análisis del concepto de impugnación planteado por la actora en su escrito inicial de demanda, identificado como **SEGUNDO**, mismo que reitera en sus alegatos, extrayendo de él los argumentos esenciales, dada su repetitiva abundancia, en el que sostiene lo siguiente:

Manifiesta que la resolución impugnada es ilegal, toda vez que la autoridad demandada actualiza las causales de ilegalidad previstas en el artículo

58-27, fracción II y III de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, ya que ha apreciado de manera incorrecta los hechos que dieron origen a la controversia y han interpretado y aplicado de manera errónea lo establecido en los artículos 25, fracción IV y 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al sostener que supuestamente el activo intangible consistente en "relación de clientes" no es una inversión, sino una compraventa de un contrato de prestación de servicios, por lo que no puede ser considerado como un gasto diferido, el cual únicamente puede ser representado por bienes o derechos, y no por un contrato de prestación de servicios que constriñe tanto derechos como obligaciones.

Adicionalmente, sostiene que resulta ilegal que la autoridad señale que la adquisición del concepto "relación de clientes" constituye un crédito mercantil al no encontrarse debidamente soportado el avalúo respectivo con la documentación correspondiente y existir un sobre precio.

De igual manera, señala que la resolución impugnada es ilegal, toda vez que la autoridad demandada pretende sostener que el concepto de "relación de clientes" no es un activo individualmente identificable pues bajo su consideración, no está documentalmente soportado porque no fueron identificados todos los clientes, ni se proporcionó la totalidad de los convenios y contratos celebrados con los mismos, por lo que no se cuenta con la certeza de qué concepto es el facturado ("relación de clientes"), además de que no se genera convicción de que la relación con los clientes identificados en ese documento efectivamente hubiera formado parte del contrato y de dicha operación.

Argumenta que las consideraciones de la autoridad son ilegales, debido a que los avalúos obtenidos respecto de la operación que han dado origen a la presente controversia fueron divididos por cada uno de los conceptos de activos intangibles que fueron adquiridos, y que por cada uno de éstos se emitió un comprobante fiscal que ampara la contraprestación y el Impuesto al Valor Agregado correspondiente.

Además, refiere que con el avalúo denominado "Valuación Activos Intangibles Lista de Clientes", en el que se describe a detalle la metodología empleada para determinar el valor de mercado específicamente de los activos intangibles en cuestión, así como los valores, las fórmulas y cálculos empleados y tomados en consideración para tal efecto, mismos que se desprenden del propio avalúo, se acredita que el costo de adquisición de los activos intangibles denominado "lista de clientes" o "relación de clientes" fue individualmente

Página 47 de 131

identificado y que incluso respecto del mismo se determinó el valor del mercado que le correspondía.

Expresa que del análisis que se realice al avalúo en comento, se puede advertir que la información tomada en consideración para su elaboración sí genera certeza respecto del valor de mercado determinado por el tercero independiente, pues la misma fue debidamente analizada y referida tanto en el avalúo como en sus anexos, y podía ser debidamente consultada por la autoridad demandada en los sitios que fueron referidos en los pies de página de los anexos correspondientes, en caso de que la misma tuviera dudas acerca de su autenticidad o contenido.

Agrega que contrario a lo que sostiene la autoridad demandada, la operación de compraventa del intangible consistente en la "relación de clientes", sí es un concepto individualmente identificable, ya que no sólo proporcionó copia simple del contrato de suministro de mercancía celebrado con ***** ***** ***** ***** ** ***** ** ***** y el Convenio para entregas centralizadas y operaciones logísticas de ***** ***** * ******, sino que también proporcionó diversos contratos, convenios, cartas, tickets de entrega, papeles de trabajo y comprobantes fiscales, las cuales debidamente analizadas se advierte la existencia, continuidad y explotación del intangible adquirido, lo que acredita fehacientemente que se trató de una operación real y jurídicamente válida, conforme a los cuales pactó las condiciones comerciales que tendría con los clientes que fueron adquiridos de la sociedad ** ** ***** ***** ** ***** , por lo que es evidente que sí contaba con el soporte documental que da certeza de qué concepto fue facturado ("relación con clientes").

Indica que de acuerdo con la definición de crédito mercantil, consistente en un activo intangible que representa beneficios futuros que surgen de otros activos que no son identificables individualmente, ni reconocidos por separado, contrario a lo que sostiene la autoridad, la adquisición del activo intangible "relación de clientes" no se trata de un crédito comercial, porque la autoridad demandada pierde de vista que la adquisición del activo intangible "relación de clientes" es individualmente identificable y que, además, el precio pactado por su adquisición corresponde al de valor de mercado, además de que cuenta con un estudio de precios de transferencia.

Manifiesta que de la documentación proporcionada se puede advertir que el activo intangible "relación de clientes" efectivamente constituye un cargo diferido y, por tanto, una inversión, de conformidad con lo previsto en los artículos 25, fracción IV y 32, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, toda vez que fue gracias a dicho activo que tuvo la posibilidad de comercializar los productos de las marcas que también adquirió de su proveedor **** ** ***** ** ****, y que fue gracias a dicha "relación de clientes" que sus productos tuvieron una mejor aceptación en el mercado.

Por su parte, **la autoridad demandada** reitera los argumentos vertidos en la resolución impugnada, sosteniendo la validez y legalidad de la misma.

*A juicio de los Magistrados que suscriben el presente fallo, el concepto de anulación en estudio resulta **FUNDADOS**, de conformidad con las consideraciones de hecho y de derecho que enseguida se exponen.*

En primer lugar, esta juzgadora estima conveniente **realizar un análisis y revisión a la resolución impugnada**, para conocer cuáles son los fundamentos y motivos en los que se sustentó la autoridad **para emitirla**, la cual se encuentra **visible a fojas 214 a 285 del expediente en que se actúa**, misma a la que en su carácter de documento público, se le concede valor probatorio pleno, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los diversos 129 y 202, de la Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria al juicio contencioso administrativo, de la que se advierte en lo que a este considerando interesa lo siguiente:

– Se observa que en el apartado identificado como **“II). IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR OPERACIONES CON SU PROVEEDOR **** ** ***** ** ****, POR CONCEPTO DE RELACIÓN CLIENTES”**, la autoridad determinó como improcedente el Impuesto al Valor Agregado acreditable declarado por la actora en cantidad de **\$92´480,000.00**, derivado de operaciones con su proveedor **** ** ***** ***** ** ****, la cual se integra como sigue:

FECHA DE EMISIÓN	NÚMERO DE FOLIO FISCAL	NOMBRE DEL EMISOR	CONCEPTO	IMPORTE	IVA	TOTAL
1.05/09/2017	****	** ** ***** ** ** *****	DERECHO DE USO DE LICENCIAS	\$56,000,000.00	\$8,960,000.00	\$64,960,000.00

2.05/09/2017	****	** * ***** ** * ****	MARCAS	\$379,000,000.00	\$60,640,000.00	\$439,640,000.00
3.05/09/2017	****	** * ***** ** * ****	RELACIÓN CON CLIENTES	\$143,000,000.00	\$22,880,000.00	\$165,880,000.00
TOTAL				\$578,000,000.00	\$92,480,000.00	\$670,480,000.00

– En ese sentido, la autoridad determinó rechazar como Impuesto al Valor Agregado acreditable la cantidad de **\$22,880,000.00**, consignada en el comprobante fiscal digital por internet ***** emitido por **
** ***** ** * ** *, en el mes de septiembre de 2017, a nombre de la actora, bajo los siguientes argumentos:

– De acuerdo con el contrato de promesa de compraventa de activos intangibles de fecha 20 de agosto de 2016, celebrado entre ** * ***** ** * ** * (el "promitente vendedor") y la actora ("el promitente comprador"), se conoció que en la cláusula segunda se estipulo una condición suspensiva consistente en que el promitente vendedor lleve a cabo el avalúo correspondiente a dichos activos y genere la factura o facturas correspondientes que amparan la compra de los activos, misma que debería cumplirse dentro de un plazo de 12 (doce) meses improrrogables contados a partir de la fecha de celebración del citado contrato, situación que no acontece a razón de que las facturas fueron expedidas con fecha 05 de septiembre de 2017, no obstante que se identificó que ***** ** * ** *, a solicitud de la actora, realizó una supuesta valuación a fecha de noviembre de 2016, para estimar el valor de mercado de cierto activo intangible, como son: convenio de non-compete, licencia de terceros, marcas y lista de clientes, así mismo en el citado contrato no se hace mención a otros conceptos distintos a las marcas, ya que en el “Anexo ‘A’ Listado de activos”, que se cita en el contrato, únicamente se relaciona la descripción de las marcas.

– Además, se señala que en la cláusula cuarta del contrato de promesa de compraventa de fecha 20 de agosto de 2016, se estipulo que el precio de la compraventa asciende a la cantidad de \$594,000,000.00, más el Impuesto al Valor agregado correspondiente y las partes acordaron que el Impuesto al Valor Agregado sería pagado en el momento en que se cumpliera la condición suspensiva señalada en el mismo documento, situación que la contribuyente actora considera realizada en el periodo de febrero de 2017, sin que se hubieran cumplido las condiciones señaladas en el contrato antes referido al no haberse generado las facturas correspondientes que amparen la compra de los activos.

– Agrega, que en el caso concreto la contribuyente consideró la erogación realizada bajo el concepto de "Relación con los clientes" como una inversión, lo cual resulta incorrecto, en virtud de que su operación se trata de una compraventa de un intangible consistente un contrato de prestación de servicios, operación que no actualiza el supuesto de gasto diferido, en virtud de que el gasto diferido, únicamente se puede representar por bienes o derechos, y no por un contrato de prestación de servicios que constriñe tanto derechos como obligaciones.

– Por tanto, resulta improcedente el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado realizado por la actora, en cantidad de \$22,880,000.00, toda vez que la operación de la contribuyente al adquirir dichos intangibles consistentes en las RELACIÓN CON CLIENTES, no actualiza el supuesto de gasto diferido, en consecuencia, no puede considerarse una deducción conforme a lo dispuesto en el artículo 25, primer párrafo, fracción IV, en relación con el artículo 32, primer y cuarto párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para el 2017.

– Adicionalmente, sostiene que la contribuyente no proporciona información o documentación que acredite la realización de la operación de compraventa de un intangible consistente en RELACIÓN CON CLIENTES facturado por ** ** ***** ** ** **, es decir, no se cuenta con los elementos que permitan evidenciar la existencia material de la realización de la enajenación mencionada, pues si bien proporcionó el comprobante que ampara el gasto, ello no lo vuelve deducible o acreditable en automático, ya que se deberá soportar la operación en su conjunto, es decir, que efectivamente se efectuó el gasto y que el mismo corresponde a los autorizados como deducibles por la ley.

– Por tal motivo, concluyó que no procede el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado en cantidad de \$22,880,000.00, porque la actora no logró demostrar haber recibido el supuesto activo intangible consistentes en RELACIÓN CON CLIENTE que se menciona en la factura emitida por la contribuyente ** ** ***** ** ** **

– Por otra parte, expresa que las operaciones celebradas entre la contribuyente y su proveedor ** ** ***** ** ** **, de forma natural existe un sobreprecio respecto al valor de mercado de los bienes adquiridos, por lo que el sobre precio que pretende reconocer la contribuyente por operaciones con RELACIÓN CON CLIENTES, no sería deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, al tratarse de un crédito comercial, en consecuencia, no es acreditable el Impuesto al Valor Agregado que deriva de las citadas operaciones, de conformidad

Página 51 de 131

con el artículo 28 fracción XII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para 2017.

En suma, atendiendo a las razones expuestas por la autoridad **demandada en la resolución impugnada**, se advierte que los argumentos **esenciales** bajo los cuales sustentó su determinación, lo constituye el hecho de que a su consideración **no resultó procedente el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado** realizado por la actora en cantidad de **\$22'880,000.00**, consignada en el comprobantes fiscal digital por internet ***** emitido por ** * ***** **** * **, en el mes de septiembre de 2017, a nombre de la actora, porque las operaciones efectuadas con su proveedor por concepto de adquisición de activo intangible “relación de clientes”, no corresponden a deducciones autorizadas, conforme a lo previsto en el artículo 25, fracción IV, en relación con el artículo 32, primer y cuarto párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para el 2017, por las siguientes razones:

a) No se cumplió con la condición suspensiva señalada en el contrato de promesa de compraventa, además de que la relación de clientes no se advierte que forme parte del contrato.

b) No logró demostrar haber recibido el supuesto activo intangible consistentes en relación con cliente que se menciona en la factura emitida por su proveedor ** * ***** **** * **.

c) No se considera una inversión, sino una compraventa de un contrato de prestación de servicios, porque no se actualiza el supuesto de gasto diferido.

d) Que la adquisición del concepto “relación de clientes” constituye un crédito mercantil al no encontrarse debidamente soportado el avalúo respectivo con la documentación correspondiente y existir un sobre precio, de conformidad con el artículo 28 fracción XII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para 2017.

En relación con lo anterior, sostiene el demandante esencialmente, que es ilegal la resolución impugnada, porque las operaciones efectuadas con su proveedor por concepto de adquisición de activo intangible “relación de clientes” de las que deriva el Impuesto al Valor Agregado acreditable en cantidad de

\$22´880,000.00, consignada en el comprobantes fiscal digital por internet ***** emitido por ** ** ***** ** ** **, en el mes de septiembre de 2017, si corresponde a deducciones autorizadas, conforme a lo previsto en el artículo 25, fracción IV, en relación con el artículo 32, primer y cuarto párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para el 2017, por las siguientes razones:

- a) Sí se cumplió con la condición suspensiva señalada en el contrato de promesa de compraventa, y la relación de clientes sí forma parte del contrato.
- b) Sí se logró demostrar que recibió el activo intangible consistentes en relación con clientes que se menciona en la factura emitida por su proveedor ** ** ***** ** ** **.
- c) Sí se considera una inversión.
- d) Que la adquisición del concepto “relación de clientes” no constituye un crédito mercantil, además de que sí esta soportado debidamente el avalúo.

En segundo lugar, es importante señalar que durante la **audiencia de fijación de litis** de fecha **14 de mayo de 2025**, visible a fojas **1266 a 1268** de autos, desahogada con fundamento en lo dispuesto por el artículo 58-22 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el Magistrado Instructor señaló que los puntos litigiosos, en lo que interesa en el presente considerando son los siguientes:

“...
1. Como primer punto de litis, esta Sala deberá resolver **si resulta o no acreditable el Impuesto al Valor Agregado** declarado por la actora para el periodo correspondiente a septiembre de 2017, por la **cantidad total de \$92,480,000.00**, rechazado por la autoridad demandada la cual se integra por las siguientes cantidades:

FECHA DE EMISIÓN	NÚMERO DE FOLIO FISCAL	NOMBRE DEL EMISOR	CONCEPTO	IMPORTE	IVA	TOTAL
1.05/09/2017	****	** ** ***** ** ** *	DERECHO DE USO DE LICENCIAS	\$56,000,000.00	\$8,960,000.00	\$64,960,000.00
2.05/09/2017	****	** ** ***** ** ** *	MARCAS	\$379,000,000.00	\$60,640,000.00	\$439,640,000.00
3.05/09/2017	****	** ** ***** ** ** *	RELACIÓN CON CLIENTES	\$143,000,000.00	\$22,880,000.00	\$165,880,000.00
TOTAL				\$578,000,000.00	\$92,480,000.00	\$670,480,000.00

Lo que deberá ser analizado conforme a los siguientes puntos:

“...
1.2. De igual manera, esta Sala deberá resolver, si la actora acredita que las operaciones efectuadas con su proveedor y parte relacionada ** ** ***** ** ** **, por concepto de adquisición de activo intangible “relación de clientes”, de la que deriva un Impuesto al Valor Agregado acreditable por la cantidad de **\$22,880,000.00**, corresponden a deducciones autorizadas, conforme a lo previsto en el artículo 25,

Página 53 de 131

*fracción IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y que el precio pactado corresponde al valor de mercado.
..." (sic)*

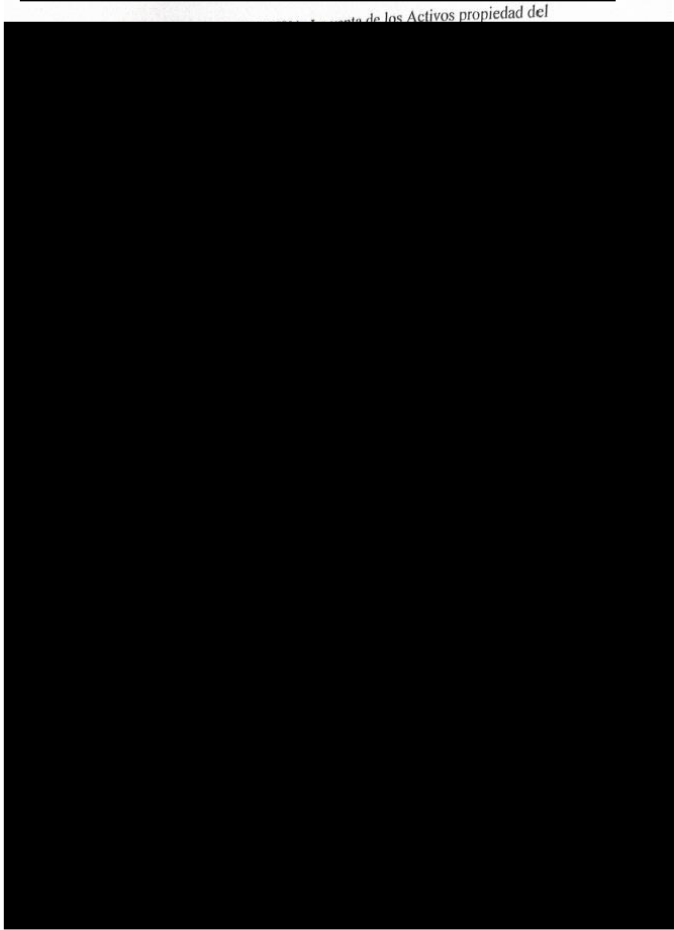
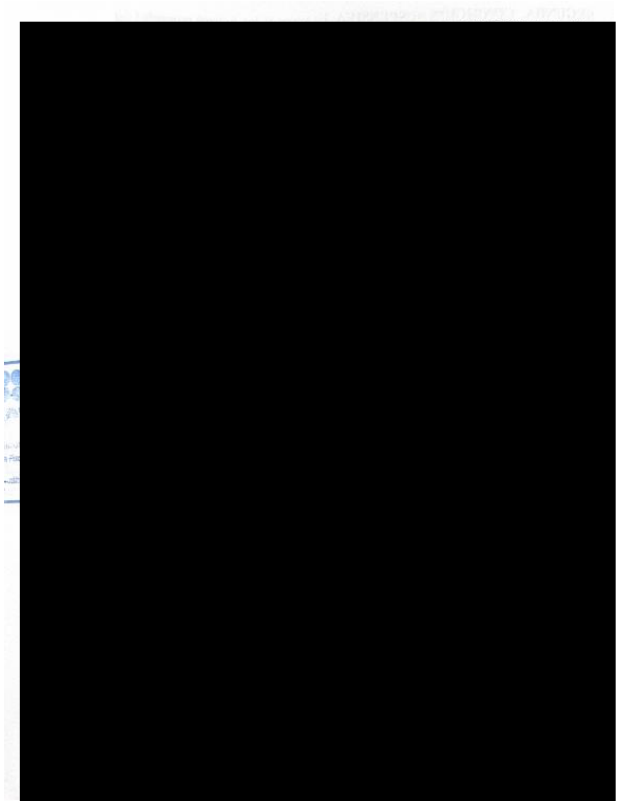
Por tal motivo, atendiendo a las razones expuestas en la resolución impugnada, en relación con el análisis efectuado al concepto de impugnación planteado por la actora, resumido al inicio del considerando que nos ocupa; con base en los argumentos de defensa formulados por la autoridad en su contestación a la misma; así como en lo establecido en la **audiencia de fijación de litis** de fecha **14 de mayo de 2025**, esta juzgadora considera que la metodología que debe seguirse para resolver el presente considerando, es conforme lo siguiente.

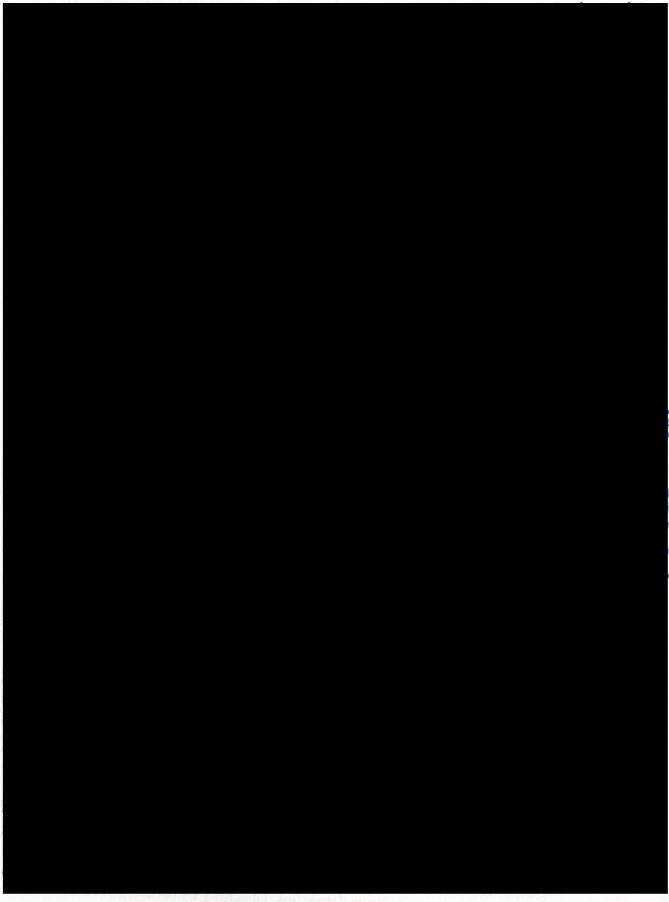
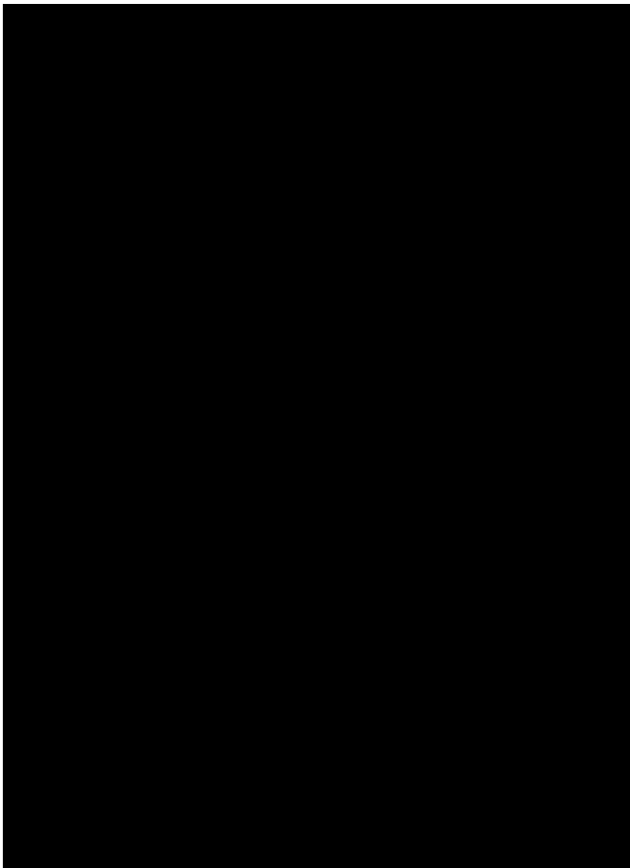
Como punto de partida, esta Sala considera necesario resolver en primer lugar, la problemática identificada en el inciso **a) Si se cumplió o no con la condición suspensiva señalada en el contrato de promesa de compraventa y si la relación de clientes forma parte de éste**".

Para efectos de dar respuesta al inciso que nos ocupa, se considerara necesario partir del contenido del contrato de promesa de compraventa de activos de fecha **20 de agosto de 2016**²², celebrado entre la actora **** ***** ***** ** ******* (en su carácter de promitente comprador) y **** ** ***** ***** ** ******* (en su carácter de promitente vendedor), misma que para pronta referencia se digitaliza enseguida:

"...

²² Visible a folios **2526 a 2536** del Tomo 6 del expediente administrativo *********, que obra como anexo al juicio principal.



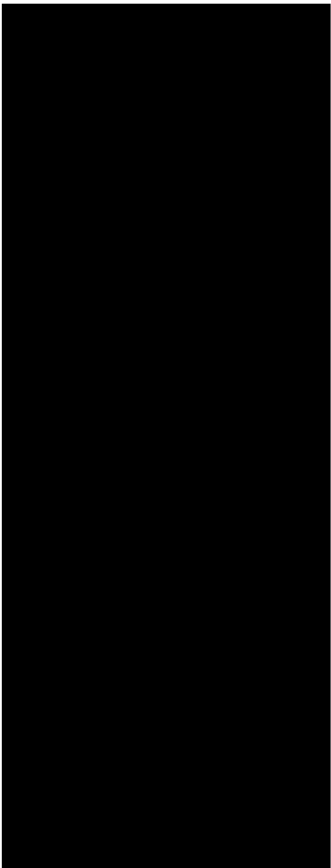




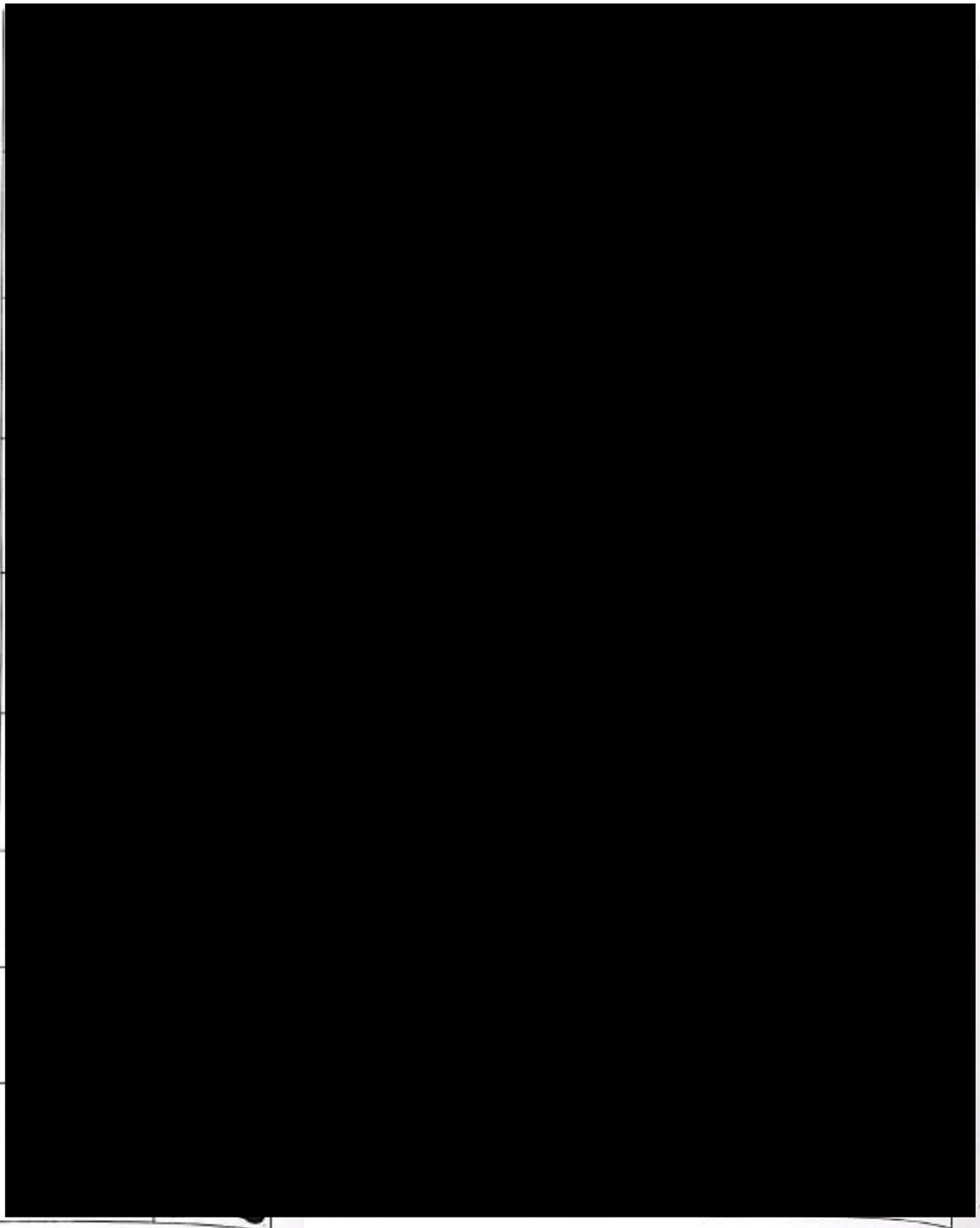
...

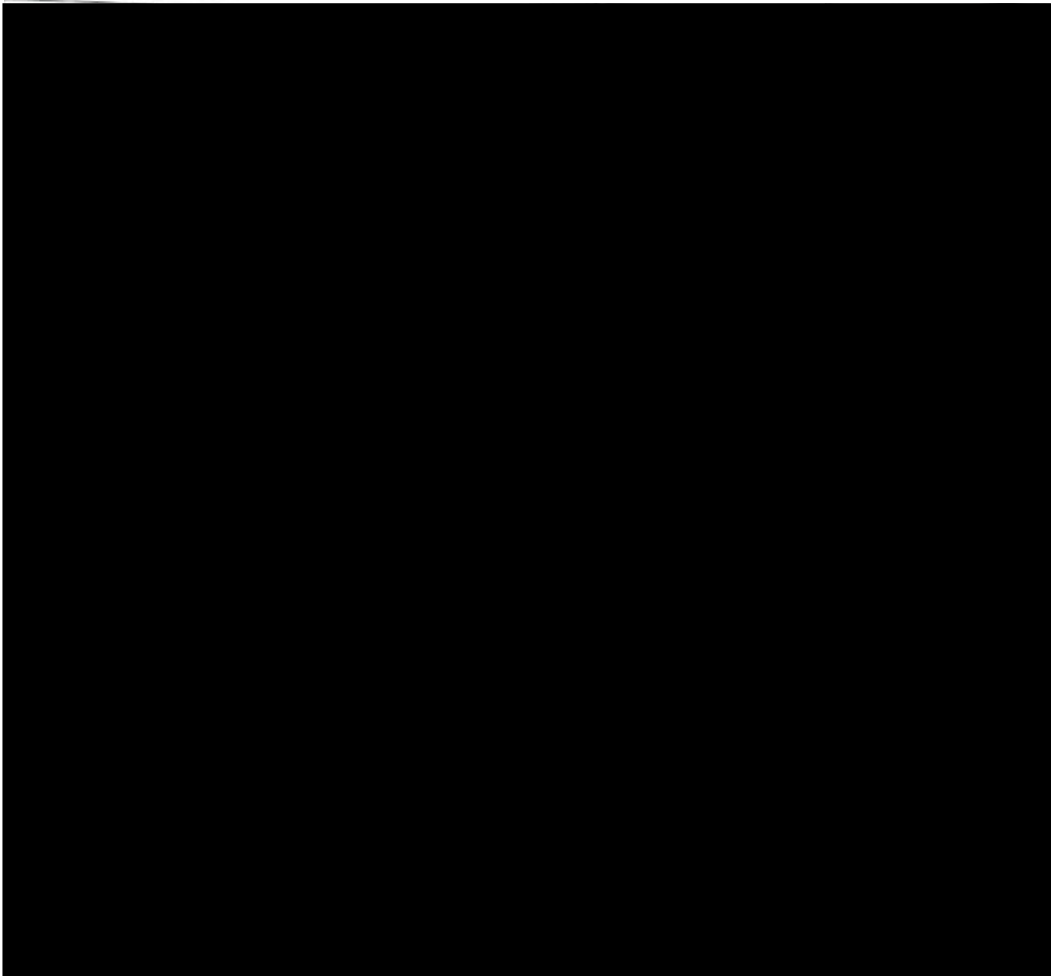
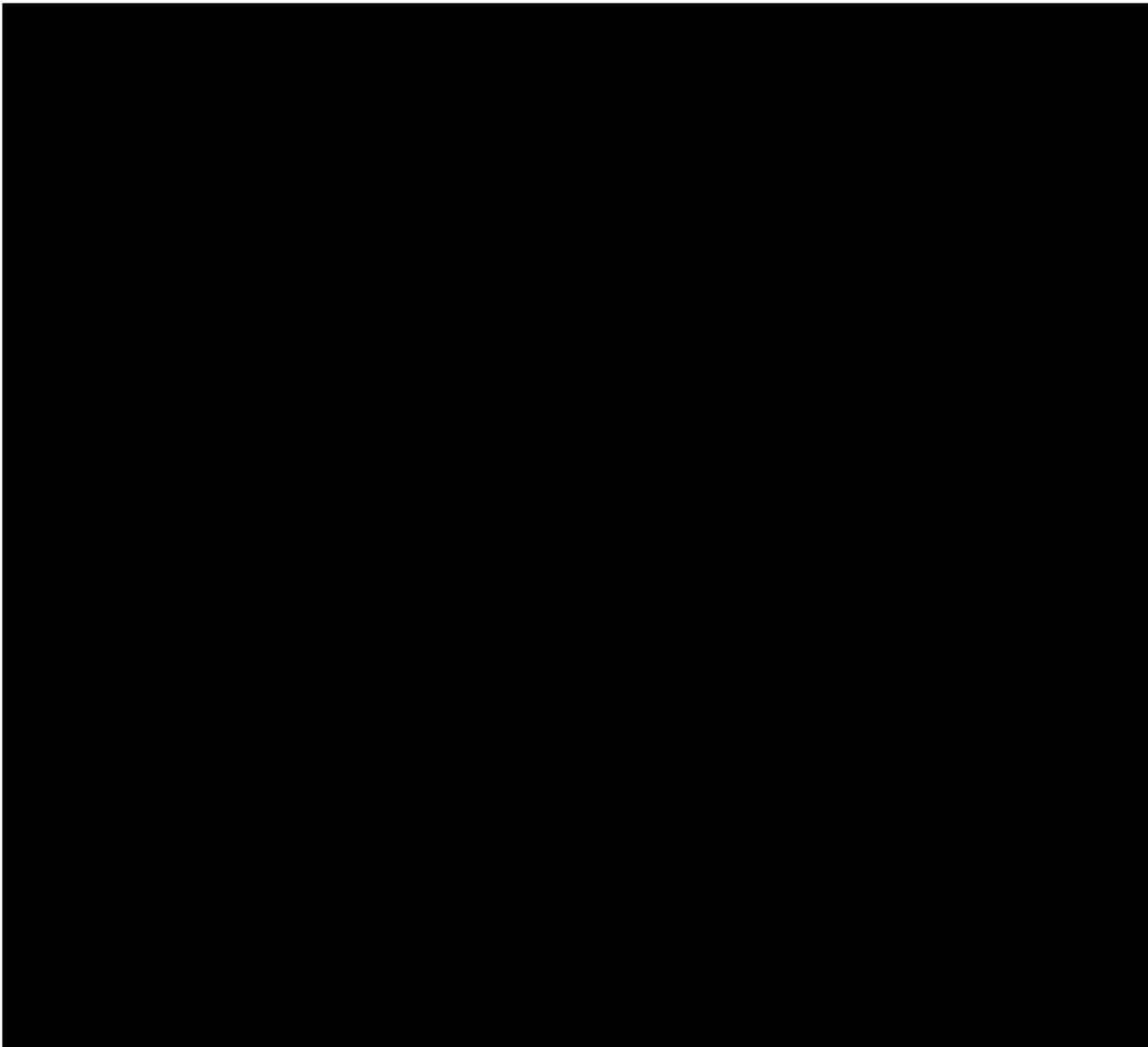
Anexo "A"

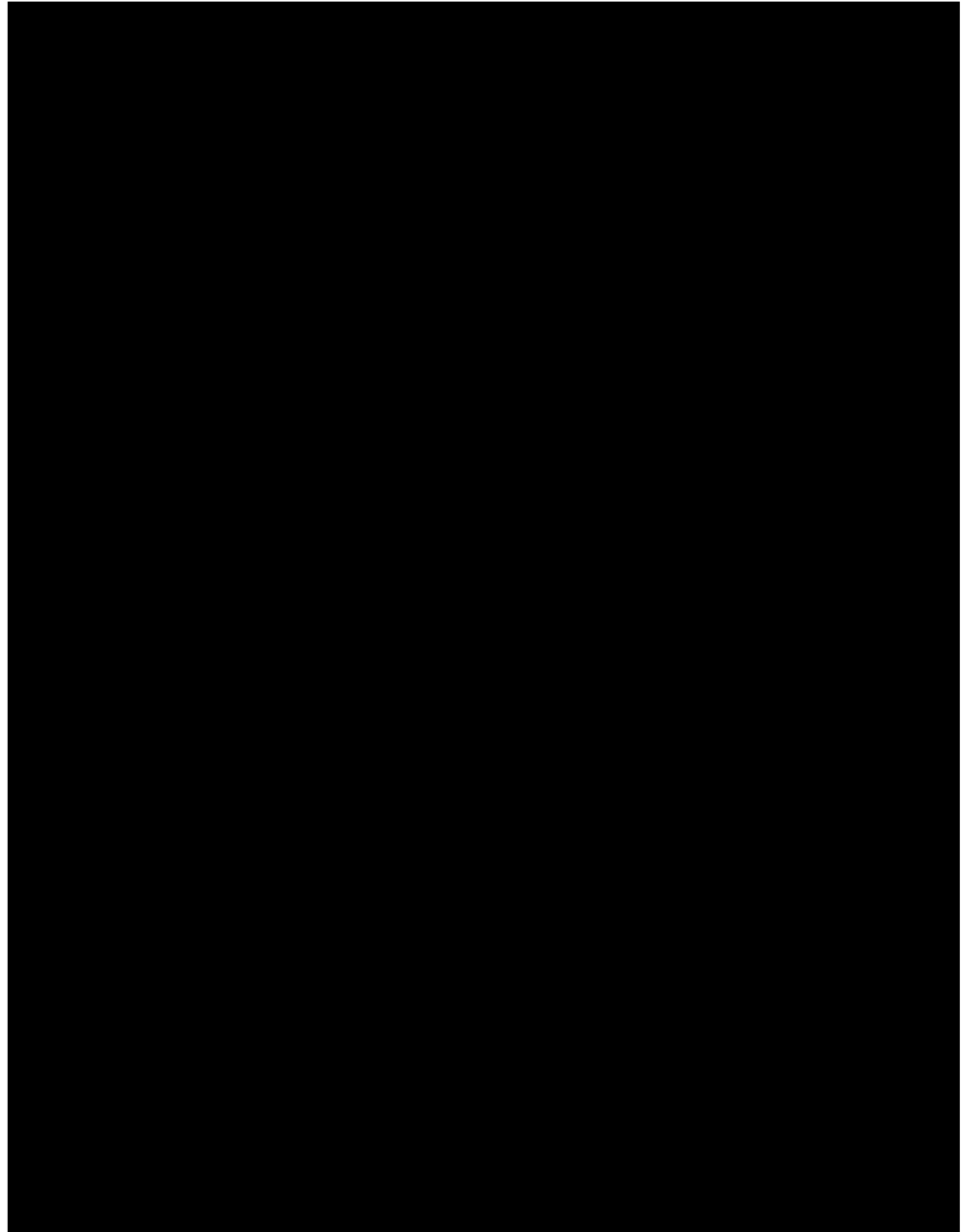
Listado de Activos Intangibles



A handwritten signature or mark is visible at the bottom right of the redacted area.







De dicha prueba se advierte, que se llevó a cabo la celebración y firma de dicho instrumento, y en lo que aquí interesa se estipuló como objeto que el promitente vendedor prometió vender los activos intangibles descritos en el Anexo A, el cual forma parte integrante del contrato, y a cambio, la actora prometió comprar los mismos, a cambio de una contraprestación en cantidad total de \$594,000,000.00 más el Impuesto al Valor Agregado correspondiente, por lo que el promitente comprador en ese acto realizó el pago de dicha cantidad, pero el impuesto sería pagado hasta el momento en que se cumpliera con la condición suspensiva.

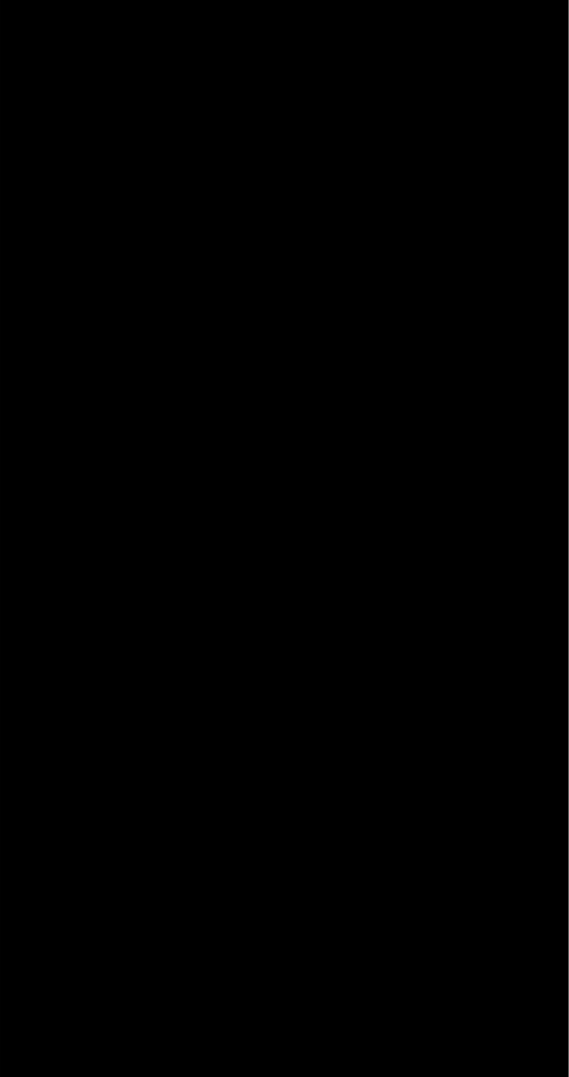
En este sentido, ambas partes acordaron que la compraventa de los activos intangibles correspondientes estaría **sujeta al cumplimiento de una condición suspensiva** consistente en que el promitente vendedor:

- 1. Llevaría a cabo el avalúo correspondiente de los activos objeto del contrato; y
- 2. Generaría el comprobante fiscal o comprobantes fiscales correspondientes que amparen la compra de los activos.

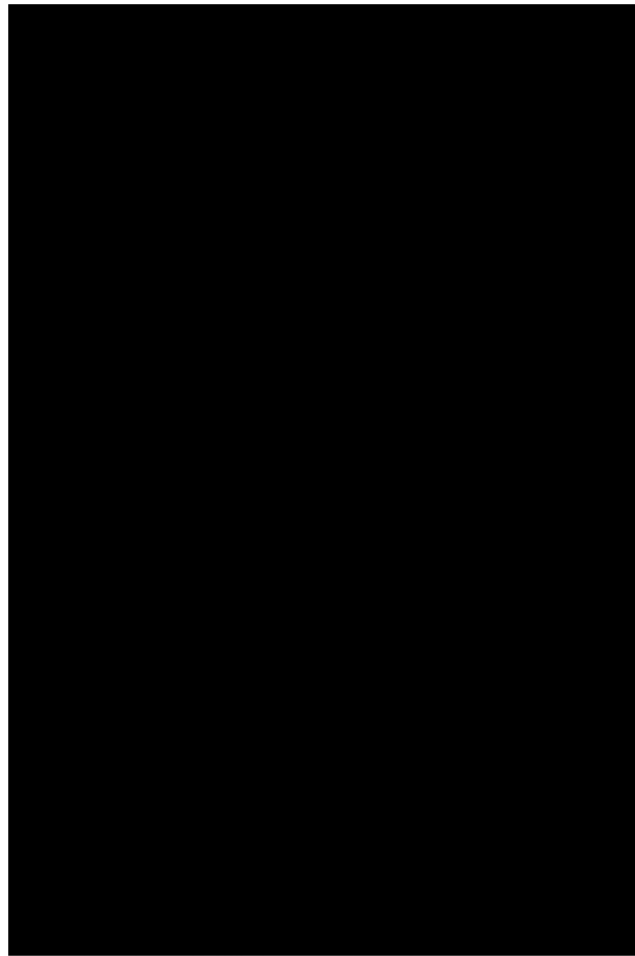
Asimismo, se estipulo que dicha condición suspensiva debería cumplirse dentro del plazo de doce meses improrrogables contados a partir de la fecha de celebración de dicho instrumento.

Al respecto, en noviembre de 2016, la sociedad ***** *****, llevó a cabo el avalúo de los activos intangibles objeto del contrato de promesa de compraventa, a través de la emisión de cuatro avalúos, dentro de los cuales destaca el **3. Avalúo de activos intangibles “Lista de Clientes”**²³, en el que se estableció en lo que aquí importa lo siguiente:

“ ...



²³ Visible a folios 2428 a 2444 del Tomo 5 del expediente administrativo ***** , que obra como anexo al juicio principal.



...”

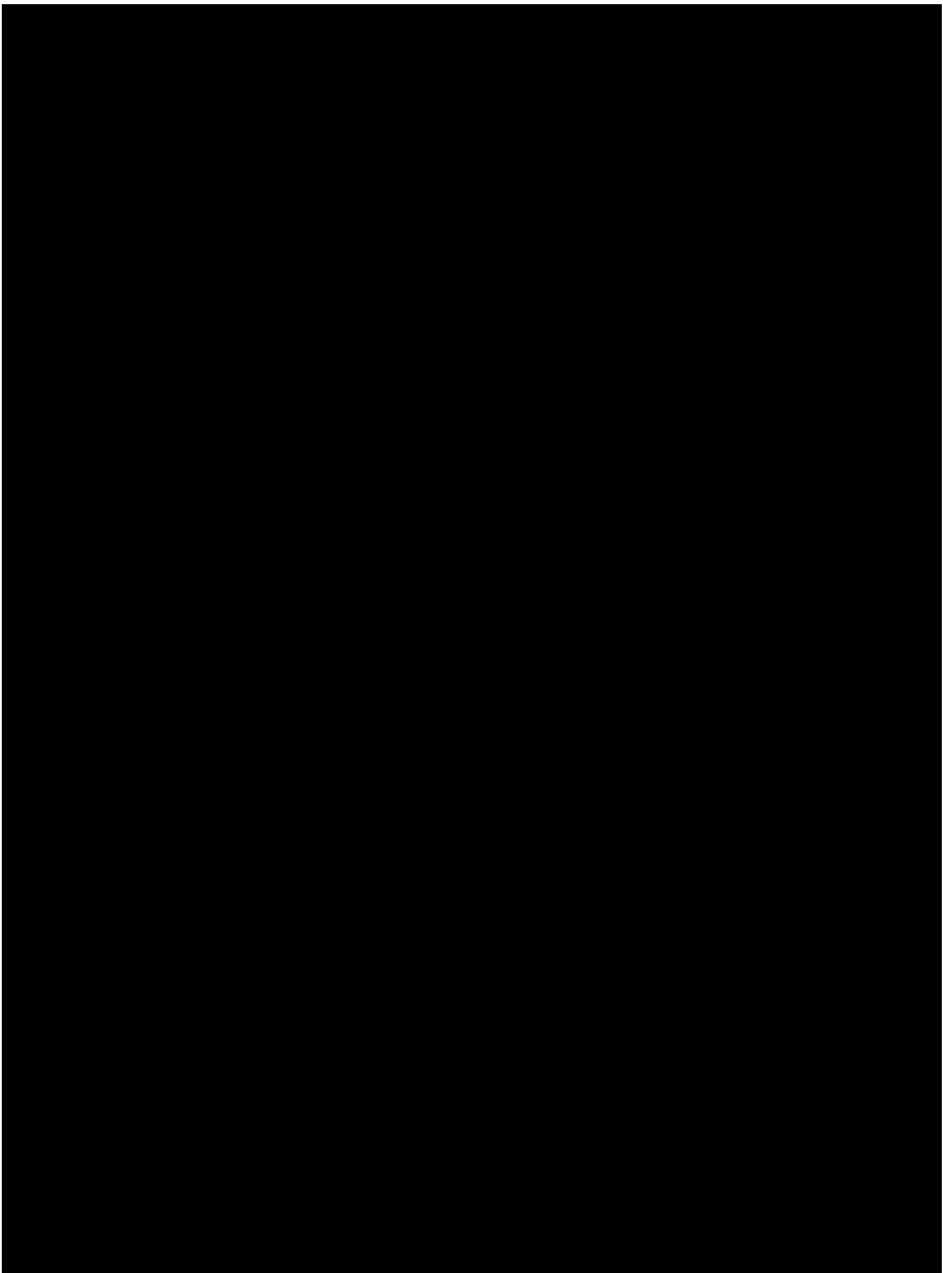
De dicho avalúo se advierte que la empresa ***** ***** ***** * *****
****, a solicitud de la actora, realizó una valuación para efectos de estimar el valor de
mercado de los activos intangibles adquiridos de ** ** ***** ***** ** *****
que de conformidad con el contrato de adquisición, identificó que la actora adquirió una serie
de acuerdos de compras, que califican como activo intangible, consistentes en: 1.
Marcas; 2. **Lista de clientes**; 3. Licencias de terceros; y 4. Convenio *non compete*.
Señalando que la lista de clientes es un activo relacionado con actividades
comerciales el cual ayuda en la explotación de un producto o servicio y/o tiene un
importante valor promocional para el producto en cuestión.

En esa línea argumentativa, se estima necesario traer a colación el
contenido de la citada “lista de clientes”²⁴:

–Véase digitalización en la página siguiente–

²⁴ Visible a folio 1579 del Tomo 4 del expediente administrativo *****
principal.

“ ...



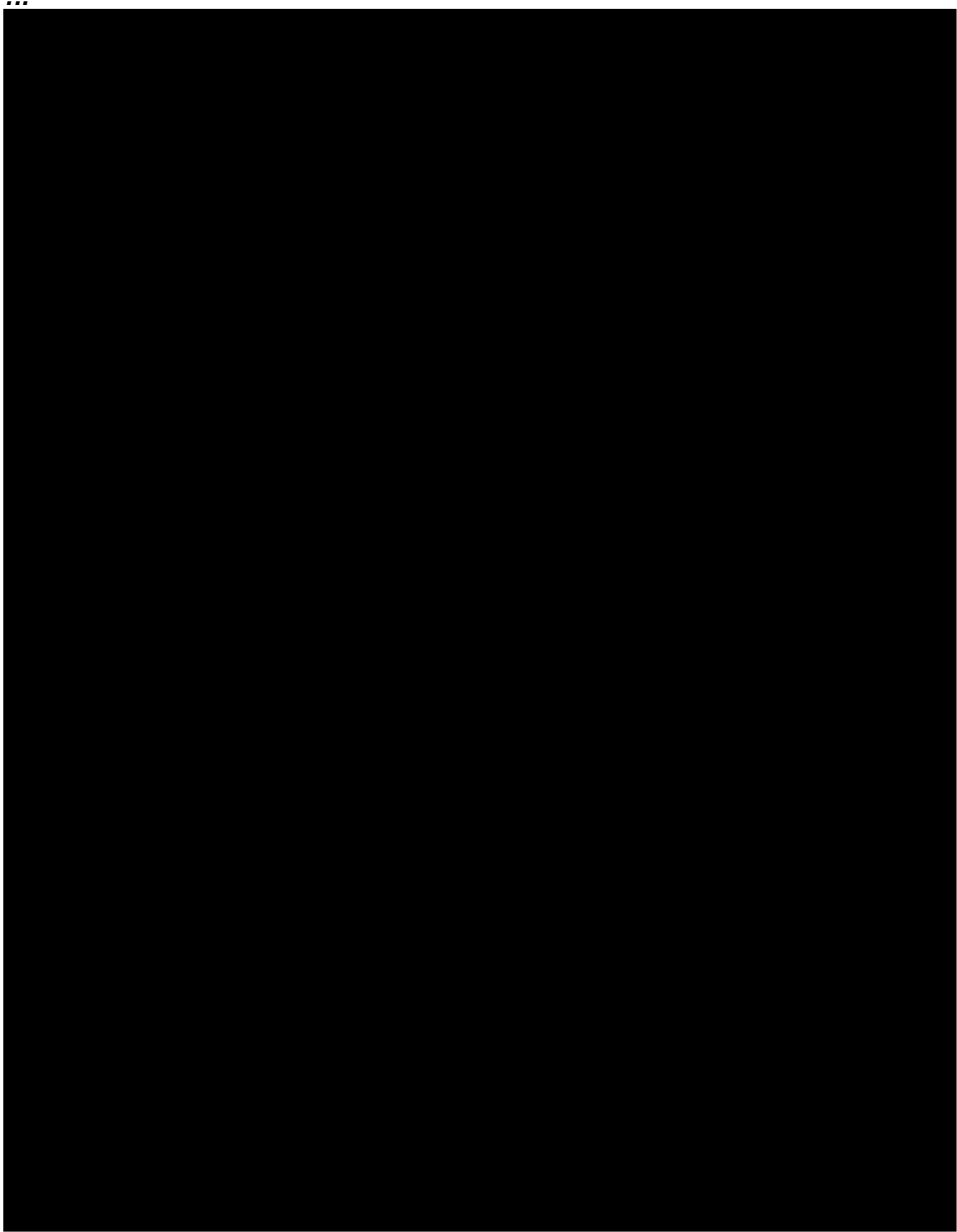
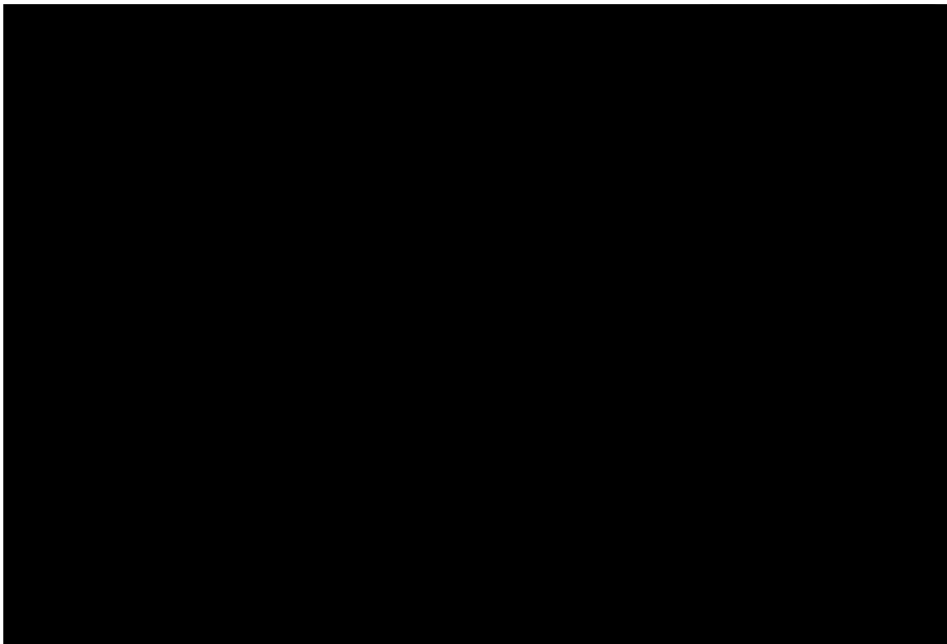
...”

Luego, es importante destacar que con fecha **27 de febrero de 2017**, la empresa **** ** ***** ** ***, emitió los comprobantes fiscales digitales por internet con número de folio fiscal: *******²⁵**, *******²⁶** y *******²⁷**, a favor de la **actora**, por concepto de “derecho de uso de licencias, marcas y relación con clientes descritos en el anexo 1”, tal y como se muestran a continuación:

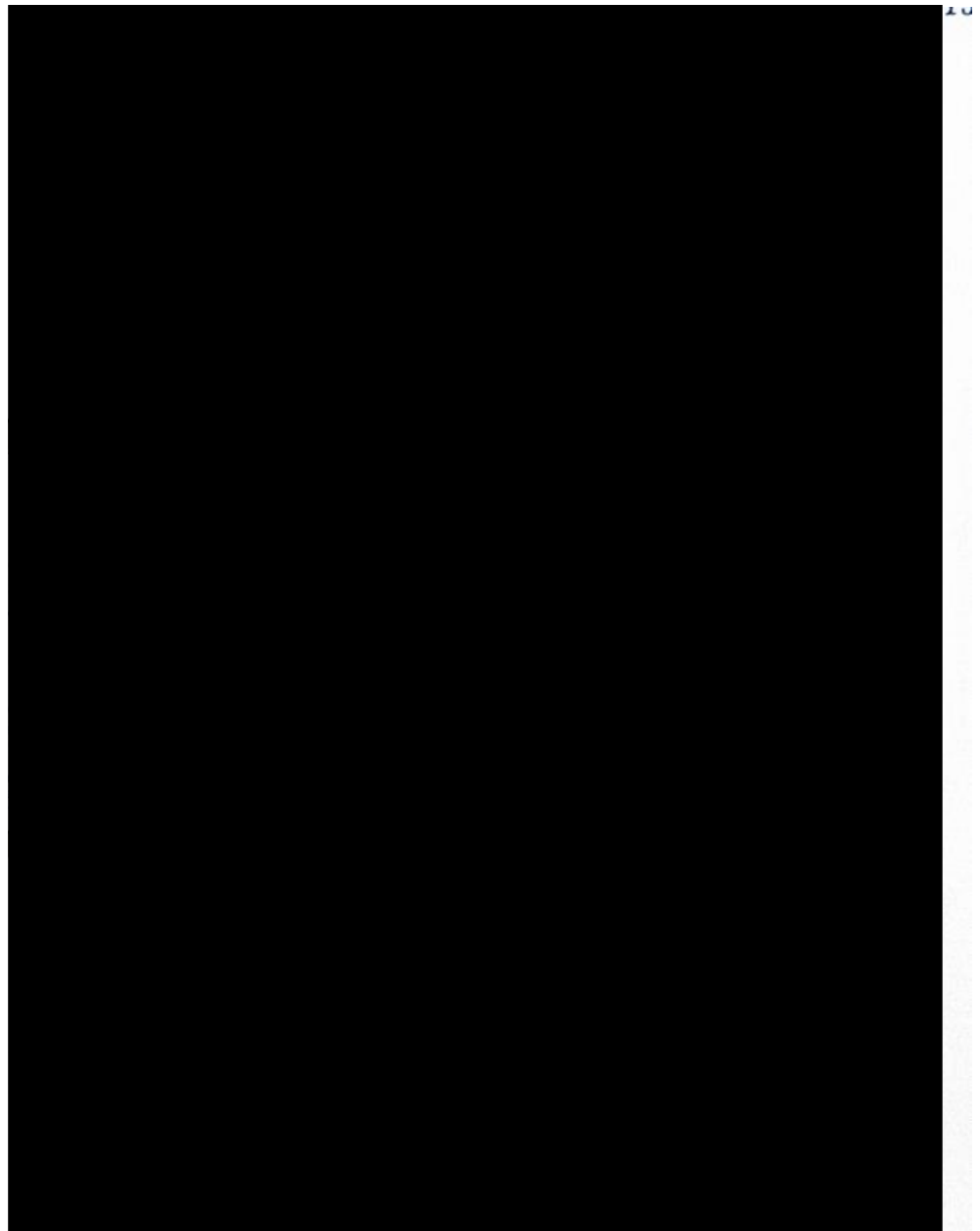
–Véanse digitalizaciones en las siguientes páginas–

²⁵ Visible a folios **1532 a 1533** del Tomo 4 del expediente administrativo *********, que obra como anexo al juicio principal.
²⁶ Visible a folio **1534** del Tomo 4 del expediente administrativo *********, que obra como anexo al juicio principal.
²⁷ Visible a folio **1535** del Tomo 4 del expediente administrativo *********, que obra como anexo al juicio principal.

CLASIFICACIÓN COMERCIAL



...



...”

De tal suerte si en el contrato de promesa de compraventa de fecha **20 de agosto de 2016** se estipuló que la compraventa de los activos intangibles correspondientes estaría **sujeta al cumplimiento de una condición suspensiva** consistente en **1.** Realizar un avalúo de los activos objeto del contrato; y **2.** Que se generara el comprobante fiscal o comprobantes fiscales correspondientes que amparen la compra de los activos, y **3.** que dicha condición suspensiva debía cumplirse dentro del plazo de doce meses improrrogables contados a partir de la fecha de celebración de dicho instrumento.

Y en el caso concreto, de las pruebas aportadas por la actora, analizadas con antelación se desprende la existencia del **avalúo de activos**

intangibles “**Lista de Clientes**”, realizado en **noviembre de 2016**, por la sociedad ***** ***** ***** * ***** **, así como la emisión de los comprobantes fiscales digitales por internet con fecha **27 de febrero de 2017**, por parte de la empresa ** ** ***** ***** **, a favor de la **actora**, entre otros, por concepto de “relación con clientes”.

Luego entonces, a juicio de esta Sala es evidente que, **si se cumplió con la condición suspensiva señalada en el contrato de promesa de compraventa**, porque se realizó el avalúo correspondiente y se emitieron los comprobantes fiscales que amparan la compra de los activos intangibles, y éstos fueron **emitidos en noviembre de 2016 y febrero de 2017**, es decir, antes de que se cumplieran los doce meses desde la firma del contrato, a saber, el día 20 de agosto de 2017.

Además, del análisis y valoración que se realiza de manera integral y en conjunto de las pruebas ofrecidas por la parte actora en el juicio, detalladas con antelación, y al adminicularlas entre sí, esta Sala arriba a la conclusión de que asiste la razón a la actora en el sentido de que **la relación de clientes sí forma parte del contrato de promesa de compraventa**, puesto que si bien es cierto dicha lista no se menciona en el contrato, ni se encuentra rubricada, también lo es que no puede realizarse una valoración aislada de los documentos ofrecidos por la actora, de los que se advierte en el avalúo un **indicio** que se realizó de acuerdo con el contrato de promesa de compraventa, en donde se menciona la lista de clientes, los comprobantes fiscales generan un **indicio** de que entre otros, fue emitido por concepto “relación de clientes”, y finalmente el contrato **genera un indicio** de que se llevó a cabo un acuerdo de voluntades en el que las partes se comprometieron a vender y comprar los activos intangibles descritos en el Anexo A del mismo.

De manera que, al adminicular los diversos indicios, generan a este órgano juzgador la convicción de que **la relación de clientes sí forma parte del contrato de promesa de compraventa**.

En este orden de ideas, respecto de la problemática identificada en el inciso **a)**, esta Sala arriba a la conclusión de que, contrario a lo que sostiene la autoridad demandada, **el actor demostró que si se cumplió con la condición suspensiva señalada en el contrato de promesa de compraventa y que la relación de clientes si forma parte de éste**.

No es óbice a la conclusión anterior, el hecho de que los comprobantes fiscales digitales por internet con número de folio fiscal:

***** , ***** y
***** , **fueran cancelados** con fecha 27 de febrero de 2017, 27 de febrero de 2017 y 05 de marzo de 2017, respectivamente, pues a juicio de esta juzgadora, para analizar el cumplimiento de la condición suspensiva, debe considerarse el momento en que fueron emitidos por primera vez.

Máxime que la cancelación de comprobantes fiscales digitales por internet la realiza el emisor de estos, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, en relación con las reglas 2.7.1.38 y 2.7.1.39 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio de 2017, de manera que las inconsistencias o incumplimientos de los requisitos fiscales por parte de quien los emitió, **no puede traer como consecuencia y en perjuicio de a quien se expiden, la inexistencia de la operación que ampara.**

Incluso lo anterior ha sido criterio reiterado por parte del Poder Judicial de la Federación, a través de las siguientes jurisprudencias, cuyos datos de identificación, rubro y texto, son del tenor siguiente:

Suprema Corte de Justicia de la Nación

Registro digital: 2015100

Instancia: Plenos de Circuito

Décima Época

Materias(s): Administrativa

Tesis: PC.XVI.A. J/20 A (10a.)

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 46, Septiembre de 2017, Tomo II, página 999

Tipo: Jurisprudencia

COMPROBANTES FISCALES. LAS INCONSISTENCIAS O EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES POR PARTE DE LOS PROVEEDORES QUE LOS EXPIDEN, SON INSUFICIENTES, POR SÍ SOLAS, PARA GENERAR UNA PRESUNCIÓN SOBRE LA INEXISTENCIA DE LAS OPERACIONES QUE AMPARAN AQUÉLLOS.

Al otorgar los artículos 22 y 42 del Código Fiscal de la Federación facultades de verificación a través de requerimientos de información, datos y documentos, así como de comprobación mediante la práctica de visitas domiciliarias o revisiones de gabinete al contribuyente solicitante o a terceros relacionados con éste, para que las autoridades hacendarias constaten si efectivamente se materializaron las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales exhibidos con una solicitud de devolución de contribuciones, también las autoriza para demostrar la inexistencia de dichas transacciones y, en consecuencia, negar la devolución solicitada con apoyo en los medios de prueba previstos legalmente, entre los cuales se encuentran las presunciones que pueden configurarse con los hechos conocidos a partir de los expedientes en su poder o sus bases de datos, o incluso, del despliegue de sus facultades de fiscalización, pudiendo ser esos hechos de naturaleza positiva -un hacer- o negativa -un no hacer-, pero no deben consistir en circunstancias relativas a las inconsistencias o a los incumplimientos de obligaciones tributarias por parte de terceros, al tratarse de aspectos no atribuibles al contribuyente solicitante, además

de que tampoco se encuentra prevista legalmente como consecuencia de aquéllas, la ineficacia de las facturas fiscales, conforme a la jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 2a./J. 87/2013 (10a.), de título y subtítulo: "COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO EL CONTRIBUYENTE QUE LOS EXPIDIÓ NO SE ENCUENTRA LOCALIZABLE [ABANDONO DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 161/2005 (*)]."; por ende, las inconsistencias de ese tipo, consideradas aisladamente, son insuficientes para generar una presunción válida sobre la inexistencia de las operaciones referidas.

PLENO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL DECIMOSEXTO CIRCUITO.

Contradicción de tesis 2/2017. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo, ambos en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito. 27 de junio de 2017. Unanimidad de seis votos de los Magistrados, Ariel Alberto Rojas Caballero, Enrique Villanueva Chávez, José de Jesús Quesada Sánchez, Arturo Hernández Torres, José Gerardo Mendoza Gutiérrez y Víctor Manuel Estrada Jungo. Ponente: Enrique Villanueva Chávez. Secretario: Misael Esteban López Sandoval.

Criterios contendientes:

El sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito al resolver el amparo directo administrativo 483/2016, y el diverso sustentado por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito, al resolver el amparo directo administrativo 489/2016.

Nota: La tesis de jurisprudencia 2a./J. 87/2013 (10a.) citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XXII, Tomo 1, julio de 2013, página 717.

De la sentencia que recayó al amparo directo 483/2016, resuelto por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito, derivó la tesis aislada XVI.1o.A.122 A (10a.), de título y subtítulo: "DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. PARA NEGAR LA SOLICITUD RELATIVA POR PRESUMIRSE LA INEXISTENCIA MATERIAL DE LAS OPERACIONES AMPARADAS POR LOS COMPROBANTES FISCALES EN QUE SE SUSTENTA, ES INNECESARIO SEGUIR PREVIAMENTE EL PROCEDIMIENTO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.", publicada en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 28 de abril de 2017 a las 10:32 horas y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 41, Tomo II, abril de 2017, página 1731.

Por ejecutoria del 25 de noviembre de 2020, la Segunda Sala declaró inexistente la contradicción de tesis 194/2020, derivada de la denuncia de la que fue objeto el criterio contenido en esta tesis.

Esta tesis se publicó el viernes 08 de septiembre de 2017 a las 10:17 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 11 de septiembre de 2017, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

Suprema Corte de Justicia de la Nación

Registro digital: 170111

Instancia: Segunda Sala

Novena Época

Materias(s): Administrativa

Tesis: 2a./J. 35/2008

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVII, Marzo de 2008, página 150

Tipo: Jurisprudencia

COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE A FAVOR DE QUIEN SE EXPIDEN NO ESTÁ OBLIGADO A VERIFICAR QUE CONTENGAN EL SEÑALAMIENTO RELATIVO A SI EL PAGO DE LA CONTRAPRESTACIÓN SE HACE EN UNA SOLA EXHIBICIÓN O EN PARCIALIDADES.

De los artículos 32, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, se advierte que los obligados al pago del impuesto al valor agregado y quienes realicen los actos o actividades a que se refiere el artículo 2o.-A de la Ley relativa tienen, entre otras obligaciones, la de expedir comprobantes

Página 69 de 131

fiscales, los cuales deben contener, además de los requisitos establecidos por el Código citado y su Reglamento, el señalamiento del impuesto trasladado expresamente y por separado a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios, y cuando el comprobante ampare actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto, deberá señalarse en el mismo expresamente si el pago de la contraprestación se hace en una sola exhibición o en parcialidades. Por otra parte, el indicado artículo 29-A establece los requisitos formales que deben reunir los comprobantes fiscales, respecto de los cuales, en términos del tercer párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, el adquirente de bienes o el usuario de servicios debe verificar que el comprobante respectivo los contenga en su totalidad, y por lo que hace a los datos a que se refiere la fracción I del citado artículo 29-A, relativos al nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes del emisor del comprobante, el usuario del documento debe cerciorarse que dichos datos se contengan en él y sean los correctos, ya que de ello deriva la procedencia de la deducción o el acreditamiento del tributo. De lo anterior, se concluye que dicha verificación no vincula al contribuyente a favor de quien se expide el comprobante a constatar el debido cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor, entre los que se encuentra el señalamiento relativo a si el pago de la contraprestación se hace en una sola exhibición o en parcialidades, pues su obligación se restringe, por así disponerlo el tercer párrafo del artículo 29 del Código mencionado, a verificar que el comprobante contenga los datos previstos en el diverso numeral 29-A del mismo ordenamiento.

Contradicción de tesis 5/2008-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero y Primero, ambos en Materia Administrativa del Cuarto Circuito. 27 de febrero de 2008. Cinco votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: José Luis Rafael Cano Martínez.

Tesis de jurisprudencia 35/2008. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del cinco de marzo de dos mil ocho.

Suprema Corte de Justicia de la Nación

Registro digital: 176363

Instancia: Segunda Sala

Novena Época

Materias(s): Administrativa

Tesis: 2a./J. 160/2005

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIII, Enero de 2006, página 762

Tipo: Jurisprudencia

COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE A FAVOR DE QUIEN SE EXPIDEN SÓLO ESTÁ OBLIGADO A VERIFICAR CIERTOS DATOS DE LOS QUE CONTIENEN.

El artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos formales que deben reunir los comprobantes fiscales, respecto de los cuales, en términos del tercer párrafo del artículo 29 de ese ordenamiento, el adquirente de bienes o el usuario de servicios tiene la obligación de verificar que el comprobante respectivo los contenga en su totalidad; asimismo, por lo que hace a los datos a que se refiere la fracción I del artículo primeramente citado, relativos al nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien expide el comprobante, el usuario del documento debe cerciorarse de que dichos datos se contengan en él, ya que de ello deriva la procedencia de la deducción o el acreditamiento del tributo. Ahora bien, dicho cercioramiento únicamente vincula al contribuyente, a favor de quien se expide el comprobante, a verificar que esos datos estén impresos en el documento y no la comprobación del cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor, pues su obligación se limita a la revisión de la información comprendida en la factura, nota de remisión o comprobante fiscal de caja registradora.

Contradicción de tesis 164/2005-SS. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito. 25 de noviembre de 2005. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: María Dolores Omaña Ramírez.

Tesis de jurisprudencia 160/2005. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del siete de diciembre de dos mil cinco.

Además de que con fecha **05 de septiembre de 2017**, la sociedad ******
**** ***** **** ** ***, emitió nuevos comprobantes fiscales digitales por internet con
número de folio fiscal: *******28**,
*******29** y *******30**, a favor de la
actora, en cumplimiento a **la condición suspensiva señalada en el contrato de
promesa de compraventa, los cuales se encuentran vigentes de acuerdo con el
verificador de comprobantes fiscales digitales³¹**, mismos que puede considerarse
que sustituyeron a los comprobantes cancelados, por lo que con independencia de
la nueva fecha de expedición de los mismos, a juicio de esta Sala siguen amparando
la operación efectuada por la actora con su proveedor en el contrato de promesa de
compraventa.

En otro aspecto, esta Sala procede a resolver en segundo lugar, la
problemática identificada en el inciso **b) Sí se logró o no demostrar que la actora
recibió el activo intangible consistentes en relación con clientes que se
menciona en la factura ******* emitida por su proveedor
**** * ***** **** ** ***.

Previamente, es importante destacar que de acuerdo con la naturaleza
del juicio contencioso administrativo en su modalidad de resolución exclusiva de
fondo, **esta Sala conforme a las facultades conferidas debe pronunciarse en
cuanto al fondo de la controversia**, es decir, se debe pronunciar respecto a **si en
el presente apartado la actora demuestra o no** que en el mundo fáctico se llevó a
cabo la efectiva realización de la operación que ampara el comprobante fiscal digital
por internet ***** emitido por su proveedor **** * ***** ******
**** ******

Para efectos de resolver la problemática planteada, en primer lugar, es
necesario señalar que de acuerdo con nuestro sistema fiscal, por regla general,
corresponde a los contribuyentes identificar la contribución causada, determinar el

²⁸ Visible a folios **3261** del Tomo 7 del expediente administrativo *********, que obra como anexo al juicio principal.
²⁹ Visible a folios **3262** del Tomo 7 del expediente administrativo *********, que obra como anexo al juicio principal.
³⁰ Visible a folios **3263** del Tomo 7 del expediente administrativo *********, que obra como anexo al juicio principal.
³¹ Visibles al reverso de los folios **3261, 3262 y 3263** del Tomo 7 del expediente administrativo *********, que obra como anexo al juicio principal

Página 71 de 131

impuesto debido y pagarlo, lo cual se conoce comúnmente como “***principio de autodeterminación***”, previsto en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, es importante destacar que si el contribuyente cumple con su obligación de determinar las contribuciones a su cargo, tiene a su favor la presunción de que ha acatado las disposiciones fiscales en los términos que le obligan, así como que su pago es válido y, por ende, liberatorio de obligaciones tributarias, lo que se conoce como “*principio de buena fe*”.

No obstante lo anterior, en forma paralela a la autodeterminación de las contribuciones por parte de los contribuyentes, el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, establece la facultad que se reserva a las autoridades fiscales para comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados, han cumplido con las disposiciones tributarias, y para llevar a cabo tal comprobación, la autoridad hacendaria ha sido investida de atribuciones fiscalizadoras que se despliegan a través de diversos actos, ya sea a través de visitas domiciliarias, revisiones de gabinete o con el cotejo de la información proporcionada por estas personas.

Dicho ejercicio de tales facultades implica averiguar si los actos jurídicos que se justifican con los documentos que los contribuyentes presenten durante las revisiones se llevaron a cabo en la realidad o no, pues sólo de esa forma se tendrá certeza de la existencia de las operaciones que ahí se describen.

De tal suerte, si durante el ejercicio de las facultades de comprobación, el contribuyente, con el objeto de acreditar el cumplimiento de una obligación fiscal, exhibe diversos documentos, ello no implica que la autoridad hacendaria en automático admita la veracidad de los datos que contengan, menos aún que acceda a la pretensión del causante, puesto que sólo a través del control que de tales documentos realice, puede tener la certeza de que no son apócrifos y que efectivamente acreditan el acatamiento de esa obligación, que es precisamente el objeto de la revisión.

En efecto, la valoración y, en su caso, desestimación de la contabilidad y demás documentación exhibida por el contribuyente o terceros relacionados con él, son cuestiones propias de las facultades de comprobación que la autoridad fiscal

puede llevar a cabo, puesto que el restarle eficacia y validez a tal documentación sólo trae consecuencias de índole fiscal, en cuanto a la verificación del debido cumplimiento de las disposiciones en la materia.

Dicho en otras palabras, la sola exhibición de la contabilidad, documentación e información requerida por la autoridad hacendaria con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación no genera **per se** la procedencia de las pretensiones del contribuyente, **sino que está sujeta a la comprobación, en el plano fáctico**, de las actividades u operaciones que soportan.

Sirve de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia **VIII-J-1aS-66**, emitida por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, publicada en la Revista de este órgano jurisdiccional, Octava Época, Año IV, No. 32, Marzo 2019, p. 21, de rubro y texto siguiente:

FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL. EN SU EJERCICIO, VÁLIDAMENTE PUEDE DESCONOCER LOS EFECTOS FISCALES DE LOS ACTOS JURÍDICOS CONSIGNADOS EN LA CONTABILIDAD, CUANDO CAREZCAN DE MATERIALIDAD.- A través de las facultades de comprobación comprendidas en las diversas fracciones del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, lo que el Legislador pretendió es que en el caso de ser autodeterminadas las contribuciones por parte de los sujetos obligados, la autoridad fiscal estuviera en posibilidad de verificar si se realizaron las situaciones jurídicas o de hecho a las que los contribuyentes pretenden darles efectos fiscales, basándose en datos, documentos e información aportados por los sujetos visitados y terceros, e incluso en lo observado durante la visita, pues solo de esa forma se tendrá certeza de la existencia de las operaciones que ahí se describen. Ahora bien, el postulado básico de la norma de información financiera A-2 es que prevalezca la sustancia económica sobre la forma, respecto de los eventos económicos de una empresa que se registran. En este sentido, el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación y demás preceptos relativos que regulan la forma y términos en que un contribuyente ha de llevar su contabilidad, también parten del mismo postulado, es decir, que solo deben registrarse las operaciones que existen, y que además, en dicho registro debe prevalecer el fondo o sustancia económica sobre la forma legal. Por tanto, si derivado de una revisión la autoridad advierte que las operaciones que constan en la contabilidad no tienen sustancia material, puede determinar su inexistencia exclusivamente para efectos fiscales, es decir, desconocer su eficacia para la determinación, devolución o acreditamiento de contribuciones, sin que ello implique anular para efectos generales el acto jurídico en cuestión, ni mucho menos exceder el objeto de la orden de visita.

En este orden de ideas, para este órgano juzgador resulta legal que si durante el ejercicio de facultades de comprobación, las autoridades fiscales advierten que la contabilidad y demás documentos presentados por el contribuyente describen operaciones que no se realizaron o no se demuestra y realidad, entonces, **es un requisito necesario demostrar la materialidad de las operaciones** que generaron los ingresos gravados o los gastos deducidos, **para su procedencia**.

En esa línea argumentativa, es relevante partir del hecho y recordar que cuando las autoridades fiscales durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, adviertan que los documentos presentados por los contribuyentes,

Página 73 de 131

responsables solidarios y terceros con ellos relacionados, describen operaciones que no se realizaron, pueden presumir la inexistencia de esos actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales.

Ilustra lo anterior, la jurisprudencia **VIII-J-2aS-88**, emitida por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, publicada en la Revista de este órgano jurisdiccional, Octava Época. Año IV, No. 41, Diciembre 2019, p. 18, de rubro y texto siguiente:

PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES CON MOTIVO DEL EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL REVESTIR UNA NATURALEZA IURIS TANTUM, CORRESPONDE A LOS CONTRIBUYENTES APORTAR LAS PROBANZAS A TRAVÉS DE LAS CUALES ACREDITEN FEHACIENTEMENTE LA MATERIALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES SUJETAS A LA PRESUNCIÓN.- El ejercicio de las facultades de comprobación contempladas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, implica que las autoridades fiscales cuenten con atribuciones para averiguar si los actos jurídicos que se justifican con los documentos que los contribuyentes presenten durante las revisiones se llevaron a cabo en la realidad o no, pues solo de esa forma se tendrá certeza de la existencia de las operaciones que ahí se describen. Por tanto, cuando las autoridades fiscales adviertan que los documentos presentados por los causantes describen operaciones que no se realizaron, pueden presumir la inexistencia de esos actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales, sin que ello implique la anulación para efectos generales de dichos actos, sino únicamente la negación de su valor en el ámbito tributario. Ahora bien, la presunción como medio de prueba para sustentar la actuación de la autoridad consistente en desvirtuar el contenido de los documentos exhibidos por los contribuyentes durante el procedimiento de fiscalización, no genera un estado de indefensión para estos últimos, porque, al ser una presunción iuris tantum, de ello deriva que en el propio procedimiento o bien, dentro de los medios de impugnación que la ley le confiere para controvertir la resolución liquidatoria, dichos contribuyentes estarán en aptitud de desvirtuar la presunción respectiva. Para tales efectos, es menester que los particulares exhiban los medios probatorios que acrediten fehacientemente que las operaciones consignadas en los documentos aportados se llevaron a cabo en el ámbito fáctico, deviniendo insuficientes aquellas probanzas tendentes a solo demostrar el registro contable de las operaciones.

(Lo resaltado es nuestro)

Acorde con lo anterior, es importante tener en consideración los artículos 40 y 42, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y 82, fracción I, del Código Federal de Procedimiento Civiles, de aplicación supletoria al juicio contencioso administrativo, los cuales establecen lo siguiente:

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo:

“ARTÍCULO 40. En los juicios que se tramiten ante este Tribunal, el actor que pretende se reconozca o se haga efectivo un derecho subjetivo, deberá probar los hechos de los que deriva su derecho y la violación del mismo, cuando ésta consista en hechos positivos y el demandado de sus excepciones.

...”

“ARTÍCULO 42. Las resoluciones y actos administrativos se presumirán legales. Sin embargo, las autoridades deberán probar los hechos que los motiven cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.”.

Código Federal de Procedimientos Civiles.

“ARTICULO 82. El que niega sólo está obligado a probar:

I.- Cuando la negación envuelva la afirmación expresa de un hecho;
...”

De los preceptos mencionados se colige, que en los juicios tramitados ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el actor deberá probar los hechos de los que derive su acción cuando éstos sean de carácter positivo. Asimismo, se advierte que **las resoluciones y actos administrativos se presumirán legales**, salvo que el afectado niegue lisa y llanamente los hechos que las motiven, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

En tales consideraciones, resulta necesario acudir a la distribución de las cargas probatorias contempladas en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que en el transcrito artículo 40, señala que la parte actora que pretenda se le reconozca o se haga efectivo un derecho subjetivo, deberá probar los hechos de los que deriva su derecho y la violación del mismo, cuando ésta consista en hechos positivos y el demandado la de sus excepciones.

Por su parte, del transcrito artículo 82, fracción I, se desprende que **sólo el que afirma tiene la carga de la prueba de sus afirmaciones de hecho**, en tanto, que el que niega sólo debe probar cuando la negación envuelva la afirmación expresa de un hecho; por lo que tales disposiciones encierran un principio, según el cual si se opone un hecho positivo a uno negativo, quien afirma el hecho positivo debe probar de preferencia, con respecto a quien sostiene el negativo.

En este sentido, se advierte que la autoridad **fiscalizadora** sustentó **una parte de** su resolución en el hecho de que, **la actora no comprobó la materialidad de la operación que celebró con su proveedor ** ** ***** ** ** ***, es decir, que efectivamente **se llevó a cabo la enajenación de un intangible consistente en la relación de clientes**.

Mientras que la actora sostiene sustancialmente que es ilegal el **rechazo del acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado** en cantidad de **\$22´880,000.00**, amparado en el comprobante fiscal digital por internet ********* emitido por su proveedor **** ** ***** ** ** ***, el

Página 75 de 131

05 de septiembre de 2017, debido a que contrario a lo que sostiene la autoridad demandada dicha operación –afirma– efectivamente se realizó.

Argumenta que la operación de compraventa del intangible consistente en la “relación de clientes”, sí es un concepto individualmente identificable, ya que no sólo proporcionó copia simple del contrato de suministro de mercancía celebrado con ***** ***** ***** ***** ***** ***** ***** ***** ***** ***** ***** y el Convenio para entregas centralizadas y operaciones logísticas de ***** ***** * ***** ***** , sino que también proporcionó diversos contratos, convenios, cartas, tickets de entrega, papeles de trabajo y comprobantes fiscales, las cuales debidamente analizadas se advierte la existencia, continuidad y explotación del intangible adquirido, lo que acredita fehacientemente que se trató de una operación real y jurídicamente válida, conforme a los cuales pactó las condiciones comerciales que tendría con los clientes que fueron adquiridos de la sociedad ** ** ***** ***** ** ***** , por lo que es evidente que sí contaba con el soporte documental que da certeza de qué concepto fue facturado (“relación con clientes”).

En este orden de ideas, como se adelantó en párrafos anteriores, si durante el ejercicio de las facultades de comprobación, el contribuyente, con el objeto de acreditar el cumplimiento de una obligación fiscal, exhibe diversos documentos, ello no implica que la autoridad hacendaria en automático admita la veracidad de los datos que contengan, menos aún que acceda a la pretensión del contribuyente, sino que en caso de ser cuestionado en la revisión, el contribuyente debe demostrar la materialidad de las operaciones que generaron los ingresos gravados y los gastos deducidos.

Ilustra lo anterior, por compartirse, *mutatis mutandi*, la tesis aislada **1a. CXCVII/2013 (10a.)**, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la Décima Época, en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXI, Junio de 2013, Tomo 1, página 601, con Registro digital 2003829, de rubro y texto siguiente:

COMPROBANTES FISCALES. EL CUMPLIMIENTO DE SUS REQUISITOS RESPECTIVOS NO IMPLICA QUE EN AUTOMÁTICO PROCEDA LA DEVOLUCIÓN O ACREDITAMIENTO SOLICITADO CON BASE EN ELLOS. El cumplimiento de los requisitos de los comprobantes fiscales previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, no constituye una exigencia para efectuar la deducción o acreditamiento, sino un requisito que debe satisfacer el comprobante per se para que, en su caso, se pueda utilizar como medio a través del cual se efectúe la

deducción o acreditamiento respectivo. Por tanto, el cumplimiento de los requisitos establecidos para los comprobantes fiscales sirve para que éstos, como medios de convicción, satisfagan la finalidad consistente en dejar constancia de un acto o hecho con los efectos tributarios señalados. De distinta forma, una vez cumplidos los requisitos de los comprobantes fiscales, éstos, como medios de prueba, pueden servir para solicitar la deducción o acreditamiento correspondiente, pero sin que tal cumplimiento implique, en automático, que procederá la deducción o acreditamiento solicitado. Precisamente por ello, la diferencia existente entre el cumplimiento de los requisitos de los mencionados comprobantes y la deducción o acreditamiento para los cuales sirven, se sintetiza en que aquéllos son los medios y éstos una de las posibles consecuencias que pueden tener. Es cierto que existe una estrecha relación entre los comprobantes fiscales que cumplen los requisitos fiscales y el derecho a la deducción o al acreditamiento que se pretenda efectuar; sin embargo, ello no conlleva a que se trate de un solo aspecto, sino que existen diferencias al respecto, principalmente, de medio a fin.

Expuesto lo anterior, **esta juzgadora arriba a la conclusión** de que una vez que son cuestionadas por la autoridad fiscalizadora, las operaciones registradas y amparadas en la contabilidad y demás documentos presentados por el contribuyente durante el desarrollo del ejercicio de facultades de comprobación, **corresponde al demandante la carga de la prueba**, a fin de demostrar mediante la exhibición de otros medios de prueba, la materialidad de las operaciones registradas en su contabilidad y amparadas en los comprobantes fiscales digitales por internet.

Sirve de apoyo a la determinación anterior, la jurisprudencia **VIII-J-SS-118**, emitida por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, publicada en la Revista de este órgano jurisdiccional, Octava Época, Año IV, No. 38, Septiembre 2019, p. 66, de rubro y texto siguiente:

COMPROBANTES FISCALES. LA AUTORIDAD PUEDE VÁLIDAMENTE DESCONOCER SU EFECTO FISCAL CUANDO LAS OPERACIONES AMPARADAS EN ELLOS CAREZCAN DE MATERIALIDAD.- En la tesis 1a. CLXXX/2013, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación definió que los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales; es decir, su función es dejar constancia documental fehaciente de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Ahora bien, no debe perderse de vista que a través de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal puede verificar si la factura emitida por un contribuyente, efectivamente consigna un hecho gravado por una contribución. En este sentido, el que no sea cuestionado el comprobante fiscal respecto a los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, no implica que proceda de forma automática, por ejemplo, el acreditamiento o la devolución solicitada con base en este, pues la autoridad al advertir por diversos medios que la operación a que se refiere la factura es inexistente, está en posibilidad de desconocer el efecto fiscal que el contribuyente pretende con dicho documento, ya sea acumulación de ingreso o deducción, pues no existe el hecho gravado por la contribución. Por ello, cuestionada la operación que ampara el comprobante, atendiendo a la carga probatoria que le corresponde en el juicio contencioso administrativo, le corresponde al demandante aportar otros medios de prueba para demostrar su materialidad.

Por tanto, contrario a lo que sostiene y pretende la actora, en el presente juicio, **la carga de la prueba a fin de demostrar la materialidad de la operación supuestamente celebrada** con su proveedor **** ** ***** **** ** ****.,

recae en la propia actora, porque es ella quien afirma que la enajenación de activos intangibles efectivamente se llevó a cabo.

Expuesto lo anterior, de acuerdo con los fundamentos y motivos en los que se sustentó la autoridad **demandada** al emitir **la resolución impugnada**, es importante establecer que **ésta consideró insuficiente el registro contable** de las operaciones realizadas entre la actora y su proveedor **** ** ***** ***** ** *******, **para acreditar la materialidad de éstas**, esto es, que la operación que facturó su supuesto proveedor en la realidad se hubieran realizado, pues estimó que no proporcionó los elementos que den certeza de la existencia de la enajenación de activos intangibles consistente en “relación con clientes” que ampara el comprobante fiscal digital por internet *********.

Dicho de otra manera, a consideración de esta Sala resulta ser un **hecho no controvertido por las partes**, que la actora tiene debidamente registrada en su contabilidad, el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado rechazado por la autoridad **demandada** en la resolución **impugnada**, por lo que con fundamento en lo dispuesto por el artículo 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, **se tiene como cierto y hace prueba plena** los registros contables de la **integración de Impuesto al Valor Agregado acreditable** objeto de controversia.

Acorde con lo anterior, es importante destacar en este punto, que a consideración de este órgano juzgador en el presente considerando **resulta innecesaria la valoración y análisis de los registros contables del acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado efectuado por la actora**, por la cantidad de \$22,880,000.00, amparada en el comprobante fiscal digital por internet ********* emitido por su proveedor **** ** ***** ***** ** *******, respectivamente, en razón de que en este juicio no es objeto de controversia el debido registro contable de dicha operación.

En esa línea argumentativa, es evidente que **se debe determinar si la operación manifestada** por la actora en sus registros contables y amparada en el comprobante fiscal digital por internet emitidos por dicho proveedor, **se encuentran o no materializadas**.

Así bien, esta Sala procede al análisis y valoración de los diversos medios de convicción ofrecidos por la actora en el presente juicio, los cuales fueron exhibidos durante el procedimiento fiscalizador (que dio origen a la resolución impugnada), con los cuales pretende acreditar los extremos de su pretensión, esto es, pretende acreditar la materialidad de la operación amparada en el comprobante fiscal digital por internet expedido por su proveedor, dentro de los cuales **destacan** los siguientes:

1. El contrato de promesa de compraventa de fecha **20 de agosto de 2016**, celebrado entre la actora **** ***** ***** ** ****** (en su carácter de promitente comprador) y **** ** ***** ***** ** ****** (en su carácter de promitente vendedor), digitalizado con antelación, mismo al que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 46, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los diversos 133, 197, 203 y 210, del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al juicio contencioso administrativo.

De la valoración que se realiza a dicho instrumento contractual, a juicio de esta Sala se demuestra que el objeto del contrato consistió esencialmente en que el promitente vendedor prometió vender los activos intangibles descritos en el Anexo A, el cual forma parte integrante del contrato, y a cambio, la actora prometió comprar los mismos, a cambio de una contraprestación en cantidad total de \$594,000,000.00 más el Impuesto al Valor Agregado correspondiente, por lo que el promitente comprador en ese acto realizó el pago de dicha cantidad, pero el impuesto sería pagado hasta el momento en que se cumpliera con la condición suspensiva.

En este sentido, ambas partes acordaron que la compraventa de los activos intangibles correspondientes estaría **sujeta al cumplimiento de una condición suspensiva** consistente en que el promitente vendedor:

1. Llevaría a cabo el avalúo correspondiente de los activos objeto del contrato; y
2. Generaría el comprobante fiscal o comprobantes fiscales correspondientes que amparen la compra de los activos.

Asimismo, se estipuló que dicha condición suspensiva debería cumplirse dentro del plazo de doce meses improrrogables contados a partir de la fecha de celebración de dicho instrumento.

Al respecto, cabe destacar que a juicio de esta juzgadora dicha prueba carece de fecha cierta, al no obrar dentro del expediente administrativo la fecha de

Página 79 de 131

inscripción de ese instrumento contractual en el Registro Público de la Propiedad, la fecha en que se presentó ante un fedatario público o a que se demuestre que haya muerto alguna de las partes contratantes.

Sirve de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia **2a./J. 161/2019 (10a.)**, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la Décima Época, en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 73, Diciembre de 2019, Tomo I, página 466, con Registro digital 2021218, de rubro y texto siguiente:

“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. La connotación jurídica de la “fecha cierta” deriva del derecho civil, con la finalidad de otorgar eficacia probatoria a los documentos privados y evitar actos fraudulentos o dolosos en perjuicio de terceras personas. Así, la “fecha cierta” es un requisito exigible respecto de los documentos privados que se presentan a la autoridad fiscal como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, que los contribuyentes tienen el deber de conservar para demostrar la adquisición de un bien o la realización de un contrato u operación que incida en sus actividades fiscales. Lo anterior, en el entendido de que esos documentos 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; sin que obste que la legislación fiscal no lo exija expresamente, pues tal condición emana del valor probatorio que de dichos documentos se pretende lograr.”

No obstante lo anterior, es importante mencionar que **si bien es cierto** conforme a la jurisprudencia 2a./J. 161/2019 (10a.), el contrato analizado no tienen fecha cierta, **también lo es que** a juicio de esta Sala dicho documento **sí tiene valor probatorio**, pero indiciario, por lo que deberá ser adminiculado con el resto del caudal probatorio, para efectos de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales que aquí nos ocupan.

Dicho de otro modo, el instrumento contractual analizado **se le concede valor probatorio indiciario al ser un documento privado**, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 133 y 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al juicio contencioso administrativo, de manera que **su eficacia probatoria está sujeta a la adminiculación con el resto del caudal probatorio**.

Ello con independencia de que tenga o no fecha cierta, pues la connotación jurídica de la “fecha cierta”, de acuerdo con la jurisprudencia **2a./J.**

161/2019 (10a.), únicamente constituye un requisito exigible respecto de los documentos privados que se presentan a la autoridad fiscal como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, que los contribuyentes tienen el deber de conservar para estar en posibilidad de demostrar la adquisición de un bien o la realización de un contrato u operación que incida en sus actividades fiscales, sin que el sólo hecho de tener fecha cierta, sea suficiente para que se les otorgue eficacia probatoria plena, pues se insiste en que ello debe desprenderse de la adminiculación con el resto de las pruebas.

2. El Avalúo de activos intangibles “Lista de Clientes”, de fecha noviembre de 2016, digitalizado con antelación, mismo al que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 46, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los diversos 133, 197, 203 y 210, del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al juicio contencioso administrativo.

De la valoración que se realiza a dicho documento, a juicio de esta Sala se demuestra que en noviembre de 2016, la sociedad ***** ***** *, llevó a cabo el avalúo de los activos intangibles objeto del contrato de promesa de compraventa celebrado entre la actora ** ***** * (en su carácter de promitente comprador) y ** * ***** * (en su carácter de promitente vendedor), específicamente, señalando que la lista de clientes es un activo relacionado con actividades comerciales el cual ayuda en la explotación de un producto o servicio y/o tiene un importante valor promocional para el producto en cuestión.

3. Lista de clientes, digitalizada con antelación, misma a la que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 46, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los diversos 133, 197, 203 y 210, del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al juicio contencioso administrativo.

De la valoración que se realiza a dicho documento se advierte el nombre y el Registro Federal de Contribuyentes de diversas personas morales.

4. El comprobante fiscal digital por internet ***** , de fecha 05 de septiembre de 2017, emitido por ** ** ***** *, digitalizado con antelación, mismo al que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 46, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los

Página 81 de 131

artículos 17-D, tercer y cuarto párrafo, 17-E, 29, 29-A y 63, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación y [36](#) del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigentes para el ejercicio fiscal de 2017.

De la valoración que se realiza a dicho comprobante se acredita que dicho proveedor emitió dicha factura a favor de su cliente, quien tiene el carácter de actora en este juicio, por concepto de “RELACIONES CON CLIENTES”.

5. Contrato de suministro de mercancía de fecha 13 de julio de 2016, celebrado entre la actora y *****' ***** ***** ** ***** ** ** ***** ** *****, [visible a folios 1322 a 1327](#) del Tomo [3](#) del expediente administrativo ******, que obra como anexo al juicio principal.

6. Acuerdo comercial y servicios logísticos de fecha 09 de enero de 2017, celebrado entre la actora y ***** ***** ***** ***** ** *****, [visible a folios 1328 1329](#) del Tomo [3](#) del expediente administrativo ******, que obra como anexo al juicio principal.

7. Convenios para entregas centralizadas y operaciones logísticas de fechas 29 de noviembre de 2016, 03 de enero de 2017, 28 de junio de 2017, 10 de julio de 2017 y 11 de julio de 2017, celebrados entre la actora y ***** ***** ** ***** ** ** ***** ** *****, [visibles a folios 1330 a 1336](#) del Tomo [3](#) del expediente administrativo ******, que obra como anexo al juicio principal.

8. Convenio de condiciones comerciales de fecha 01 de enero de 2017, celebrado entre la actora y ***** ***** ** ***** ** ** ***** ** *****, [visible a folios 1337 a 1340](#) del Tomo [3](#) del expediente administrativo ******, que obra como anexo al juicio principal.

9. Acuerdo Comercial de fecha 01 de agosto de 2016, celebrado entre la actora y ***** ***** ***** ***** ** *****, [visible a folios 1341 a 1348](#) del Tomo [3](#) del expediente administrativo ******, que obra como anexo al juicio principal.

10. Carta de acuerdos comerciales de fecha 01 de abril de 2017, celebrada entre la actora y ***** ***** ***** ** *****, [visible a folios 1349 a 1353](#) del

Tomo 3 del expediente administrativo ***** , que obra como anexo al juicio principal.

11. Convenio comercial celebrado entre la actora y ***** *****, visible a folios 1354 a 1357 del Tomo 3 del expediente administrativo ***** , que obra como anexo al juicio principal.

12. Carta-Convenio de fecha 01 de junio de 2017, celebrada entre la actora y ***** *****, visible a folios 1358 a 1360 del Tomo 3 del expediente administrativo ***** , que obra como anexo al juicio principal.

Pruebas a las que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 46, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los diversos 133, 197, 203 y 210, del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al juicio contencioso administrativo.

De la valoración que se realiza a los documentos descritos en los numerales 5 a 12, a juicio de esta Sala se acredita que la actora llevó a cabo la celebración y firma de diversos acuerdos de voluntades con las empresas: *****
***** *****, cuyo objeto esencialmente se refiere a la realización de acuerdos comerciales y servicios logísticos.

Al respecto, cabe destacar que a juicio de esta juzgadora dicha pruebas carecen de fecha cierta, al no obrar dentro del expediente administrativo la fecha de inscripción de ese instrumento contractual en el Registro Público de la Propiedad, la fecha en que se presentó ante un fedatario público o a que se demuestre que haya muerto alguna de las partes contratantes.

Sirve de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia **2a./J. 161/2019 (10a.)**, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la Décima Época, en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 73, Diciembre de 2019, Tomo I, página 466, con Registro digital 2021218, de rubro y texto siguiente:

“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. La connotación jurídica de la “fecha cierta” deriva del derecho civil, con la finalidad de otorgar eficacia probatoria a los

documentos privados y evitar actos fraudulentos o dolosos en perjuicio de terceras personas. Así, la "fecha cierta" es un requisito exigible respecto de los documentos privados que se presentan a la autoridad fiscal como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, que los contribuyentes tienen el deber de conservar para demostrar la adquisición de un bien o la realización de un contrato u operación que incida en sus actividades fiscales. Lo anterior, en el entendido de que esos documentos 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; sin que obste que la legislación fiscal no lo exija expresamente, pues tal condición emana del valor probatorio que de dichos documentos se pretende lograr."

No obstante lo anterior, es importante mencionar que **si bien es cierto** conforme a la jurisprudencia 2a./J. 161/2019 (10a.), los acuerdos analizados no tienen fecha cierta, **también lo es que** a juicio de esta Sala dichos documentos **sí tienen valor probatorio**, pero indiciario, por lo que deberán ser adminiculados con el resto del caudal probatorio, para efectos de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales que aquí nos ocupan.

Dicho de otro modo, a los instrumentos contractuales analizados **se les concede valor probatorio indiciario al ser documentos privados**, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 133 y 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al juicio contencioso administrativo, de manera que **su eficacia probatoria está sujeta a la adminiculación con el resto del caudal probatorio**.

Ello con independencia de que tenga o no fecha cierta, pues la connotación jurídica de la "fecha cierta", de acuerdo con la jurisprudencia **2a./J. 161/2019 (10a.)**, únicamente constituye un requisito exigible respecto de los documentos privados que se presentan a la autoridad fiscal como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, que los contribuyentes tienen el deber de conservar para estar en posibilidad de demostrar la adquisición de un bien o la realización de un contrato u operación que incida en sus actividades fiscales, sin que el sólo hecho de tener fecha cierta, sea suficiente para que se les otorgue eficacia probatoria plena, pues se insiste en que ello debe desprenderse de la adminiculación con el resto de las pruebas.

13. Cartas emitidas por la actora, dirigidas a las empresas *** ****
**** ****, ***** ** ***** ** ***** ** ****, ***** ***** ** ****, ***** ****
******* ** **** ** ****, ***** ***** ** **** y ***** ***** ** ****,**

***** ** ***** **** ** ****, visibles a folios 1363 a 1369 del Tomo 3 del expediente administrativo ***** , que obra como anexo al juicio principal.

Pruebas a las que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 46, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los diversos 133, 197, 203 y 210, del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al juicio contencioso administrativo.

De la valoración que se realiza a dichas cartas se advierte que la actora hizo saber a sus clientes las condiciones comerciales bajo las cuales trabajarían respecto de los productos que enajena y los costos de los mismos.

14. Diversos documentos como son: **a)** carta autorizada para pago electrónico de fecha 15 de junio de 2017, emitida por la actora y dirigida a *****
***** **** ** ****; y **b)** Alta de Proveedor, Aviso de privacidad formato de alta de
proveedor, y formato para registro de proveedor, de ***** ** ***** ** *****
** ***, ***** ***** ** ***** y ***** ***** ** *****

Pruebas a las que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 46, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los diversos 133, 197, 203 y 210, del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al juicio contencioso administrativo.

De la valoración que se realiza a dichos documentos se advierte que la actora tuvo comunicación general con diversos clientes.

Con base en lo anterior, **del análisis y valoración que se realiza de manera integral** a las pruebas ofrecidas y exhibidas por la actora, detalladas con antelación y de la adminiculación que este órgano juzgador realiza entre las mismas, se advierte que resultan idóneas para acreditar la efectiva enajenación de activos intangibles consistente en “relación con clientes” que ampara el comprobante fiscal digital por internet ***** , emitido por su proveedor ** ** ***** ***, es decir, **que la operación sí materializó.**

Esto es así, puesto que del contrato de promesa de compraventa se advierte que su objeto fue esencialmente la enajenación por parte de ** ** ***** **, y la adquisición por parte de la actora de activos intangibles, dentro de los cuales se encuentra una “**lista de clientes**”, en la que se enlista entre otras, a las empresas ***** ***** ** ***** ** ***** ** ***** ***** ***** ***** ** *****

y *****

Así como también, se advierte que derivado de dicha enajenación, su proveedor ** ** ***** **, emitió a favor de la actora un comprobante fiscal digital por internet con número de folio ***** , por concepto de “RELACIONES CON CLIENTES”.

En esa línea argumentativa, con las pruebas se demuestra que la actora llevó a cabo **la celebración de diversos contratos comerciales** con las empresas *****

y ***** , mismas que se encuentran señaladas en la lista de clientes.

Al respecto, con las pruebas que exhibe se demuestra una relación comercial entre la actora y dichas empresas, por así desprenderse de las cartas, altas de proveedores y convenios.

Bajo esa lógica, de acuerdo con la naturaleza de la operación amparada en el comprobante fiscal digital por internet con número de folio ***** , en relación con el contrato de promesa de compraventa, **a juicio de esta Sala es válido afirmar que de la concatenación de las pruebas aportadas por la actora se advierten diversos indicios que en conjunto son idóneos y suficientes para generar la convicción de que efectivamente se llevó a cabo la enajenación de los activos intangibles consistente en la “relación de clientes.**

En efecto, al existir coincidencia entre el concepto descrito en el comprobante fiscal digital por internet emitidos por su proveedor ** ** ***** ** ***** , y los activos intangibles descritos conforme al contrato de promesa de compraventa, en relación con los contratos celebrados por la actora con las empresas descritas en la “lista de clientes”, **a juicio de esta juzgadora se demuestra la real y efectiva enajenación la enajenación de activos intangibles consistente en “relación con clientes”.**

Sirven de apoyo a lo anterior, las tesis aisladas **I.18o.A.10 A (11a.)** y **I.18o.A.11 A (11a.)**, emitidas por el Décimo Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, publicadas en la Undécima Época, en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 30, Octubre de 2023, Tomo V, páginas 5111 y 5112, con Registro digital: 2027497 y 2027498, de rubros y texto siguiente:

MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES AMPARADAS EN COMPROBANTES FISCALES. EL ESTÁNDAR PROBATORIO PARA ACREDITARLA NO DEBE IR MÁS ALLÁ DE LO OBJETIVO Y RAZONABLE EN RELACIÓN CON LA NATURALEZA DE LA OPERACIÓN VERIFICADA. *Hechos:* Una persona impugnó en el juicio de nulidad la resolución de la autoridad fiscal donde determinó que no acreditó la materialidad de las operaciones realizadas con su proveedor. La Sala del Tribunal Federal de Justicia Administrativa reconoció la validez del acto impugnado al considerar que las constancias requeridas y las exhibidas no eran suficientes para ese efecto. **Criterio jurídico:** Este Tribunal Colegiado de Circuito determina que cuando el contribuyente deba acreditar la materialidad de las operaciones amparadas en comprobantes fiscales, el estándar probatorio no debe ir más allá de lo objetivo y razonable en concordancia con la naturaleza de la operación verificada, sin que pueda válidamente exigirse al contribuyente demostrar extremos imposibles o desmedidos, en tanto que la exigencia de prueba debe ser acorde con las condiciones formales específicas del acto y atendiendo a las dificultades propias del hecho a probar en cada caso. **Justificación:** El Código Fiscal de la Federación no establece reglas sobre la prueba de la materialidad de las operaciones sujetas a verificación, ni deriva alguna carga específica del supletorio Código Federal de Procedimientos Civiles; además, en el artículo 83 del último ordenamiento se reconoce el principio ontológico de la prueba, conforme al cual, lo ordinario se presume y lo extraordinario se acredita. Así, cuando la autoridad fiscal pone en duda la materialidad de las operaciones realizadas por el contribuyente, no puede exigir pruebas que no sean acordes con la naturaleza de la operación verificada o que resulten desmedidas por no atender a 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 y deben admitirse los elementos de convicción que puedan ser suficientes para evidenciar racionalmente la materialidad de la operación puesta en entredicho, aun cuando se trate de pruebas indirectas, porque aunque de manera aislada sólo puedan constituir indicios, la correlación de todas las probanzas aportadas puede generar evidencia suficiente para acreditar la existencia de la operación cuestionada.

MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES AMPARADAS EN COMPROBANTES FISCALES. SEGÚN LA NATURALEZA DE LA OPERACIÓN Y LAS PRUEBAS DISPONIBLES, SE PUEDE TENER POR ACREDITADA CON INDICIOS, CUANDO SEAN SUFICIENTES PARA EVIDENCIARLA. *Hechos:* Una persona impugnó en el juicio de nulidad la resolución de la autoridad fiscal donde declaró no acreditada la materialidad de las operaciones realizadas con su proveedor. La Sala del Tribunal Federal de Justicia Administrativa reconoció su validez porque consideró que los comprobantes fiscales, estados de cuenta bancarios, impresiones de verificación de comprobantes fiscales, pólizas contables, declaraciones informativas de operaciones con terceros, entre otros, no eran suficientes para demostrar esa materialidad, al tratarse de indicios. **Criterio jurídico:** Este Tribunal Colegiado de Circuito determina que la materialidad de las operaciones puede acreditarse a través de medios indirectos, si son idóneos y suficientes para evidenciarla racionalmente y en grado suficiente, aun cuando sólo tengan eficacia indiciaria. **Justificación:** Al no existir una exigencia legal específica para acreditar la materialidad de las operaciones objeto de verificación, es factible demostrarla con un conjunto de pruebas indirectas si de su concatenación se genera la convicción de la prestación del servicio o bien adquirido; por eso, si los Comprobantes Fiscales Digitales (CFDI) son aptos para documentar la operación en ellos detallada, y teniendo en cuenta que los contribuyentes realizan las operaciones comerciales como habitualmente se permiten en el mercado, entonces los documentos privados que en la práctica se emiten para respaldarlas deben ser considerados, así sea como indicios, pues esa circunstancia no autoriza a negarles todo valor demostrativo, menos si la ley civil, mercantil o fiscal no les impone una determinada formalidad. Así, el órgano jurisdiccional puede tener por acreditada

Página 87 de 131

la materialidad de las operaciones realizadas por el contribuyente cuando los documentos aportados y donde se consignan los actos de comercio puedan de su correlación evidenciar de manera suficiente la realización de las operaciones cuestionadas.

En suma **de** las pruebas ofrecidas y exhibidas por la actora, **así como de las** detalladas con antelación **resultan idóneas para acreditar la real y efectiva materialización de la operación** que ampara el comprobante fiscal emitidos por su proveedor, en razón que las mismas crean convicción en esta juzgadora de la existencia de la enajenación de activos intangibles consistente en “relación con clientes”.

En este orden de ideas, **este órgano juzgador arriba a la conclusión de que asiste la razón a la actora**, en el sentido de que respecto de las operaciones manifestadas por ella en sus registros contables y amparada en el comprobante fiscal digital por internet con número de folio *********, emitido por su proveedor **** ** ***** **** ** *******, a favor de la actora **se encuentra acreditada la materialidad de la misma**, en consecuencia, lo resuelto por la autoridad en la resolución impugnada respecto de dicho proveedor, es ilegal, porque la misma se encuentra indebidamente motivada.

Ahora bien, esta Sala procede a resolver en tercer lugar, la problemática identificada en el inciso **c)** si la operación efectuada entre la actora y su proveedor **** ** ***** **** ** *******, consistente en la compraventa de activos intangibles consistente en “relación con clientes” derivada del contrato de promesa de compraventa, **debe considerarse como una inversión o como una compraventa de un contrato de prestación de servicios, en el entendido de que se debe analizar si en el caso, se actualiza o no el supuesto de gasto diferido.**

En principio, conforme al tema planteado, a juicio de esta Sala surge como primera interrogante: **¿Qué debe entenderse por “inversión”, “gasto diferido” y “activo intangible”?**

Para resolver la pregunta anterior, en primer lugar, esta Sala considera necesario partir de lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para el ejercicio fiscal de 2017, cuyo texto es del contenido siguiente:

“Artículo 32. Para los efectos de esta Ley, se consideran inversiones los activos fijos,

los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, de conformidad con los siguientes conceptos:

Activo fijo es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.

Gastos diferidos son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral. También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.

Cargos diferidos son aquéllos que reúnan los requisitos señalados en el párrafo anterior, excepto los relativos a la explotación de bienes del dominio público o a la prestación de un servicio público concesionado, pero cuyo beneficio sea por un periodo ilimitado que dependerá de la duración de la actividad de la persona moral.

Erogaciones realizadas en periodos preoperativos, son aquéllas que tienen por objeto la investigación y el desarrollo, relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la prestación de un servicio; siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios, en forma constante. Tratándose de industrias extractivas, estas erogaciones son las relacionadas con la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse.”

De la norma antes transcrita se advierte, en lo que al caso interesa, que para efectos del Impuesto Sobre la Renta **se consideran inversiones** los activos fijos, los gastos diferidos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos.

Mientras que **los gastos diferidos** son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral. También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.

Por otra parte, cabe señalar que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 50, primer párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con el diverso 88 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria al juicio contencioso administrativo, este cuerpo colegiado tiene la facultad de invocar hechos notorios aunque no hayan sido alegados, ni probados por las partes.

Sirve de apoyo a lo anterior, el criterio sostenido por el Pleno del Alto Tribunal en la jurisprudencia **P./J. 74/2006**, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIII, Junio de 2006, Página 963,

Registro 174899, de rubro y texto siguiente:

HECHOS NOTORIOS. CONCEPTOS GENERAL Y JURÍDICO. Conforme al artículo 88 del Código Federal de Procedimientos Civiles los tribunales pueden invocar hechos notorios aunque no hayan sido alegados ni probados por las partes. Por hechos notorios deben entenderse, en general, aquellos que por el conocimiento humano se consideran ciertos e indiscutibles, ya sea que pertenezcan a la historia, a la ciencia, a la naturaleza, a las vicisitudes de la vida pública actual o a circunstancias comúnmente conocidas en un determinado lugar, de modo que toda persona de ese medio esté en condiciones de saberlo; y desde el punto de vista jurídico, hecho notorio es cualquier acontecimiento de dominio público conocido por todos o casi todos los miembros de un círculo social en el momento en que va a pronunciarse la decisión judicial, respecto del cual no hay duda ni discusión; de manera que al ser notorio la ley exime de su prueba, por ser del conocimiento público en el medio social donde ocurrió o donde se tramita el procedimiento.

En este sentido, esta Juzgadora invoca como hecho notorio las **Normas de Información Financiera** emitidas por la Asociación Civil denominada Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, las cuales constituyen una herramienta útil en los casos en que se debe evaluar y resolver un problema que involucre no sólo temas jurídicos, sino también contables y financieros, en los que debe privilegiarse la sustancia económica en la delimitación y operación del sistema de información financiera, así como el reconocimiento contable de las transacciones, operaciones internas y otros eventos que afectan la situación de una empresa.

Sustenta lo anterior, por compartirse, la Tesis Aislada **I.4o.A.799 A**, emitida por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, publicada en la Novena Época, en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIV, Septiembre de 2011, página 2159, con Registro digital 161039, de rubro y texto siguiente:

NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SU USO COMO HERRAMIENTA EN PROBLEMAS QUE INVOLUCREN NO SÓLO TEMAS JURÍDICOS, SINO TAMBIÉN CONTABLES Y FINANCIEROS. Las Normas de Información Financiera constituyen una herramienta útil en los casos en que se debe evaluar y resolver un problema que involucre no sólo temas jurídicos, sino también contables y financieros, en los que debe privilegiarse la sustancia económica en la delimitación y operación del sistema de información financiera, así como el reconocimiento contable de las transacciones, operaciones internas y otros eventos que afectan la situación de una empresa. Así, la implementación o apoyo de las Normas de Información Financiera tiene como postulado básico, que al momento de analizar y resolver el problema que se plantea, prevalezca la sustancia económica sobre la forma, para que el sistema de información contable sea delimitado de modo tal que sea capaz de captar la esencia del emisor de la información financiera, con el fin de incorporar las consecuencias derivadas de las transacciones, prácticas comerciales y otros eventos en general, de acuerdo con la realidad económica, y no sólo en atención a su naturaleza jurídica, cuando una y otra no coincidan; esto es, otorgando prioridad al fondo o sustancia económica sobre la forma legal.

Así bien, la Norma de Información Financiera C-8 Activos Intangibles, se encuentra visible para su consulta en la página de internet con dirección electrónica: <https://ccpudg.org.mx/wp-content/uploads/019-Boletin-Comision-NIF-CCPUDG-Activos-Intangibles-NIF-C-8.pdf>, y de ella se advierte en lo que al caso interesa lo siguiente:

“...

ACTIVOS INTANGIBLES

OBJETIVO

Esta Norma tiene como objetivo establecer las normas de valuación, presentación y revelación para el reconocimiento inicial y posterior de los activos intangibles que se adquieren en forma individual o a través de una adquisición de negocios, o que se generan en forma interna en el curso normal de las operaciones de la entidad.

DEFINICIÓN DE TÉRMINOS

Los términos que se listan a continuación se utilizan en esta NIF con los significados que se especifican:

a) activos intangibles – *son aquellos activos no monetarios identificables, sin sustancia física, que generarán beneficios económicos futuros controlados por la entidad. Existen dos características principales de los activos intangibles:*

i. representan costos que se incurren o derechos o privilegios que se adquieren, con la intención de que aporten beneficios económicos específicos a las operaciones de la entidad durante periodos que se extienden más allá de aquél en que fueron incurridos o adquiridos. Los beneficios que aportan son en el sentido de permitir que esas operaciones reduzcan costos o aumenten los ingresos futuros; y

ii. los beneficios futuros que la entidad espera obtener se encuentran frecuentemente representados, en el presente, en forma intangible mediante un bien de naturaleza incorpórea, es decir, que no tiene una estructura material ni aportan una contribución física a la producción u operación de la entidad. El hecho de que carezcan de características físicas, no impide que se les pueda considerar como activos válidos, ya que su característica de activos se las da su significado económico, más que su existencia material específica;

“...”

De acuerdo con las Normas de Información Financiera invocadas tenemos que los activos intangibles son aquellos activos no monetarios identificables, sin sustancia física, que generarán beneficios económicos futuros controlados por la entidad, cuyas características principales son: i. que representan costos que se incurren o derechos o privilegios que se adquieren, con la intención de que aporten beneficios económicos, en el sentido de permitir que esas operaciones reduzcan costos o aumenten los ingresos futuros; y ii. los beneficios futuros se encuentran frecuentemente representados, en el presente, en forma intangible mediante un bien de naturaleza incorpórea.

Información valorada de conformidad con lo dispuesto por el artículo 210-A del Código Federal de Procedimiento Civiles, de aplicación supletoria al juicio contencioso administrativo, en relación con la Tesis Aislada **I.3o.C.35 K (10a.)**, sostenida por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito,

Página 91 de 131

consultable en la Décima Época, en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXVI, Noviembre de 2013, Tomo 2, página 1373, con Registro digital 2004949, de rubro y texto siguiente:

PÁGINAS WEB O ELECTRÓNICAS. SU CONTENIDO ES UN HECHO NOTORIO Y SUSCEPTIBLE DE SER VALORADO EN UNA DECISIÓN JUDICIAL. Los datos publicados en documentos o páginas situados en redes informáticas constituyen un hecho notorio por formar parte del conocimiento público a través de tales medios al momento en que se dicta una resolución judicial, de conformidad con el artículo 88 del Código Federal de Procedimientos Civiles. El acceso al uso de Internet para buscar información sobre la existencia de personas morales, establecimientos mercantiles, domicilios y en general cualquier dato publicado en redes informáticas, forma parte de la cultura normal de sectores específicos de la sociedad dependiendo del tipo de información de que se trate. De ahí que, si bien no es posible afirmar que esa información se encuentra al alcance de todos los sectores de la sociedad, lo cierto es que sí es posible determinar si por el tipo de datos un hecho forma parte de la cultura normal de un sector de la sociedad y pueda ser considerado como notorio por el juzgador y, consecuentemente, valorado en una decisión judicial, por tratarse de un dato u opinión común indiscutible, no por el número de personas que conocen ese hecho, sino por la notoriedad, accesibilidad, aceptación e imparcialidad de este conocimiento. Por tanto, el contenido de una página de Internet que refleja hechos propios de una de las partes en cualquier juicio, puede ser tomado como prueba plena, a menos que haya una en contrario que no fue creada por orden del interesado, ya que se le reputará autor y podrá perjudicarle lo que ofrezca en sus términos.

En suma, **debe entenderse por inversiones** los activos fijos, los gastos diferidos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos; **por gastos diferidos** a los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, así como aquellos que permitan la explotación de bienes del dominio público; y **por activos intangibles** a aquellos activos no monetarios identificables, sin sustancia física, que generarán beneficios económicos futuros controlados por la entidad.

Dicho de otro modo, según la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 32, **se considera una inversión** a los **gastos diferidos**, y para que se considere un gasto diferido debe cumplirse con lo siguiente:

1. Que sea un **activo intangible**, representado por bienes o derechos.
2. Que permitan:
 - a) reducir costos de operación; o

- b)** mejorar la calidad o aceptación de un producto; o
- c)** usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado; o
- d)** la explotación de bienes del dominio público.

Y de acuerdo con las Normas de Información Financiera los activos intangibles son aquellos activos no monetarios identificables, sin sustancia física que generarán beneficios económicos futuros controlados por la entidad, cuyas características principales son: i. que representan costos que se incurren o derechos o privilegios que se adquieren, con la intención de que aporten beneficios económicos, en el sentido de permitir que esas operaciones reduzcan costos o aumenten los ingresos futuros; y ii. los beneficios futuros se encuentran frecuentemente representados, en el presente, en forma intangible mediante un bien de naturaleza incorpórea.

Una vez establecido lo anterior, este órgano juzgador considera conveniente traer a colación el hecho de que el día **20 de agosto de 2016** la actora celebró un contrato de promesa de compraventa con la empresa **** ** ***** **** ****, cuyo objeto esencialmente consistió en que ésta prometió vender los activos intangibles descritos en el Anexo A de dicho instrumento a la actora, y a cambio, la actora prometió comprar los mismos, pagando una contraprestación en cantidad total de \$594,000,000.00 más el Impuesto al Valor Agregado correspondiente, **dentro del cual la actora adquirió** una serie de acuerdos de compras, que califican como activo intangible, en los que destaca la **relación de clientes**.

En esa línea argumentativa, también debe destacarse que derivado de la celebración del contrato de promesa de compraventa con el cual adquirió, entre otros, **la relación de clientes**, la actora llevó a cabo **la celebración de diversos contratos comerciales** con las empresas *****' ***** ***** ** ***** ** *****
***** ***** ***** ***** ** ***** ***** ***** ** ***** ** ***** ** ***** ***** ***** **
***** ** ** ***** ** ***** ***** ***** ***** ***** ***** ***** ***** ***** *****
**** ** ***** ***** ***** ***** ***** y ***** ***** ** *****, mismas que se encuentran señaladas en la lista de clientes.

Sólo a mayor abundamiento, cabe traer a colación el contrato de suministro de mercancía de fecha 13 de julio de 2016, celebrado entre la actora (el proveedor) y ***** (el cliente), [visible a folios 1322 a 1327](#) del Tomo 3 del expediente administrativo *****, que obra como anexo al juicio principal, del cual se advierte la actora se obligó a suministrar al cliente diversos productos denominados “mercancía”, y a cambio el cliente se obligó a pagar a la actora como contraprestación que corresponda por cada orden de compra.

En otras palabras, a través del contrato de promesa de compraventa la actora **adquirió un activo intangible** consisten en una relación de clientes, porque derivado de este obtuvo un beneficio económico futuro que le permitió aumentar sus ingresos, en razón de que suscribió diversos instrumentos contractuales con diversas empresas, los cuales permitieron a la actora vender y comercializar su mercancía.

De tal suerte que atendiendo a las definiciones de “inversión”, “gasto diferido” y “activo intangible”, señaladas con antelación, en relación con la naturaleza y objeto del contrato de promesa de compraventa, **a juicio de esta Sala es inconcuso que asiste la razón a la actora**, en el sentido de que la operación efectuada entre la actora y su proveedor **** ** ***** ** *******, consistente en la compraventa de activos intangibles consistente en “relación con clientes” derivada del contrato de promesa de compraventa, **debe considerarse como una inversión** ya que en el caso, **se actualiza el supuesto de gasto diferido**.

Lo anterior se sostiene en razón de que conforme a lo dispuesto en el artículo 32, cuarto párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para el ejercicio fiscal de 2017, **se consideran inversiones**, entre otros, a los **gastos diferidos, los cuales se entienden** como los **activos intangibles** (que a su vez se entiende como aquellos activos no monetarios identificables, sin sustancia física, que generarán beneficios económicos futuros controlados por la entidad) representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, así como aquellos que permitan la explotación de bienes del dominio público.

De tal manera que si por medio del contrato de promesa de compraventa la actora **adquirió activos intangibles**, representado por derechos a saber, una relación de clientes, que le permitió usar, disfrutar y explotar los bienes que vende, porque derivado de este obtuvo un beneficio económico futuro que le permitió aumentar sus ingresos, en razón de que suscribió diversos instrumentos contractuales con diversas empresas, los cuales permitieron a la actora vender y comercializar su mercancía, luego entonces, es evidente que **se trata de un gasto diferido**.

No es óbice a la conclusión anterior, lo manifestado por la autoridad demandada, en el sentido de que la operación efectuada por la actora al adquirir los activos intangibles consistentes en la relación de clientes consistió en la transmisión de contratos, es decir, derechos y obligaciones de una relación contractual, en virtud de que se trata de contratos bilaterales, por lo que se actualiza el supuesto de una recíproca dependencia entre los derechos y obligaciones pactados entre ambas partes; aunado a que en la transmisión del contrato integró por relación de clientes, el nuevo adquirente del contrato sufre las consecuencias de sus propios actos en el cumplimiento o incumplimiento del contrato básico.

En segundo lugar, si bien es cierto la actora llevó a cabo la celebración de diversos contratos comerciales con las empresas ***** y *****, mismas que se encuentran señaladas en la lista de clientes, también es cierto que estos son acuerdos de voluntades en los que las partes contratantes adquirieron derechos y obligaciones pactados entre las partes, sin que existiera una obligación o intervención de un tercero para suscribirlos.

Los términos que se listan a continuación se utilizan en esta NIF con los significados que se especifican:

a) activos intangibles – son aquellos activos no monetarios identificables, sin sustancia física, que generarán beneficios económicos futuros controlados por la entidad. Existen dos características principales de los activos intangibles:

i. representan costos que se incurren o derechos o privilegios que se adquieren, con la intención de que aporten beneficios económicos específicos a las operaciones de la entidad durante periodos que se extienden más allá de aquél en que fueron incurridos o adquiridos. Los beneficios que aportan son en el sentido de permitir que esas operaciones reduzcan costos o aumenten los ingresos futuros; y

ii. los beneficios futuros que la entidad espera obtener se encuentran frecuentemente representados, en el presente, en forma intangible mediante un bien de naturaleza incorpórea, es decir, que no tiene una estructura material ni aportan una contribución física a la producción u operación de la entidad. El hecho de que carezcan de características físicas, no impide que se les pueda considerar como activos válidos, ya que su característica de activos se las da su significado económico, más que su existencia material específica;

...

k) crédito mercantil – es el exceso de la contraprestación sobre el valor razonable o específico de los "activos netos adquiridos". En una "adquisición de negocios" es un activo intangible que representa beneficios económicos futuros que surgen de otros activos adquiridos en una adquisición de negocios que no son identificables individualmente ni reconocidos por separado;

...

ELEMENTOS DE LA DEFINICIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES

Los elementos distintivos en la definición de un activo intangible, ya sea generado internamente o adquirido son:

a) debe ser identificable,

b) debe carecer de sustancia física,

c) debe proporcionar beneficios económicos futuros fundadamente esperados, y

d) debe tenerse control sobre dichos beneficios.

Un activo intangible debe cumplir con todos los elementos de la definición señalados en el párrafo anterior, de otra manera la erogación efectuada debe considerarse como un gasto conforme se devenga.

IDENTIFICABLE

Un activo intangible es identificable si:

a) *es separable; es decir, puede separarse o dividirse por la entidad para venderse, transferirse, licenciarse, rentarse o intercambiarse, tanto individualmente o junto con un contrato relativo a otro activo o pasivo identificable, sin considerar si la entidad tiene dicha intención; o*

b) *surge de derechos contractuales o legales, sin considerar si dichos derechos son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.*

..."

Así, tenemos que los **activos intangibles** son aquellos activos no monetarios identificables, sin sustancia física, que generarán beneficios económicos futuros controlados por la entidad, cuyas características principales son: **i.** que representan costos que se incurren o derechos o privilegios que se adquieren, con la intención de que aporten beneficios económicos, en el sentido de permitir que

Página 97 de 131

esas operaciones reduzcan costos o aumenten los ingresos futuros; y **ii.** los beneficios futuros se encuentran frecuentemente representados, en el presente, en forma intangible mediante un bien de naturaleza incorpórea.

En ese sentido, un activo intangible debe cumplir con todos los elementos distintivos, de otra manera la erogación efectuada debe considerarse como un gasto conforme se devenga, elementos que son: **a)** debe ser identificable; **b)** debe carecer de sustancia física; **c)** debe proporcionar beneficios económicos futuros fundadamente esperados; y **d)** debe tenerse control sobre dichos beneficios.

Al respecto, un activo intangible **se considerará identificable cuanto se actualice alguna de las siguientes hipótesis:**

a) Si es separable; es decir, puede separarse o dividirse por la entidad para venderse, transferirse, licenciarse, rentarse o intercambiarse, tanto individualmente o junto con un contrato relativo a otro activo o pasivo identificable, sin considerar si la entidad tiene dicha intención; o

b) Si surge de derechos contractuales o legales, sin considerar si dichos derechos son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

Por su parte, el **crédito mercantil** se define como el exceso de la contraprestación sobre el valor razonable o específico de los "activos netos adquiridos". En una "adquisición de negocios" es un activo intangible que representa beneficios económicos futuros que surgen de otros activos adquiridos en una adquisición de negocios que **no son identificables individualmente ni reconocidos por separado.**

Acorde con lo anterior, es válido sostener que dentro de las diferencias entre un activo intangible y un crédito comercial **destaca el ser identificable.**

Con base en lo anterior, a juicio de esta Sala es evidente que **se debe determinar en este punto si de la operación efectuada por la actora consistente en la adquisición de activos intangibles**, dentro de los cuales se encuentra la relación de clientes, derivado del contrato de promesa de compraventa de fecha **20 de agosto**

de 2016, celebrado entre la actora y su proveedor ** ** ***** **** ** **, se encuentran plenamente identificados individualmente los activos adquiridos.

Desde luego, como quedo señalado con antelación, atendiendo a que un activo intangible **se considerará identificable cuanto se actualice alguna de las siguientes hipótesis:**

a) Si es separable; es decir, puede separarse o dividirse por la entidad para venderse, transferirse, licenciarse, rentarse o intercambiarse, tanto individualmente o junto con un contrato relativo a otro activo o pasivo identificable, sin considerar si la entidad tiene dicha intención; o

b) Si surge de derechos contractuales o legales, sin considerar si dichos derechos son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

Precisado lo anterior, de acuerdo con la problemática propuesta, la parte actora sostiene esencialmente para demostrar que el activo intangible adquirido consistente en relación de clientes **sí es identificable individualmente**, que de la valoración conjunta y adminiculada que se realice al contrato de promesa de compraventa de fecha **20 de agosto de 2016**, celebrado con ** ** ***** **** ** **, al avalúo de activos intangibles “Lista de Clientes”, de fecha noviembre de 2016, en relación con la lista de clientes y los acuerdos comerciales suscritos con diversas empresas, se acredita dicha circunstancia.

Con base en el análisis y valoración realizado a los diversos medios de convicción ofrecidos por la actora, en relación con sus argumentos, esta Sala arriba a la conclusión de que en el caso concreto la actora **cumple con el extremo indicado en el inciso b) para considerar que los activos intangibles son identificables individualmente.**

La determinación anterior se sostiene, en razón de que una vez realizado el **análisis y valoración de manera integral y en conjunto** de las pruebas ofrecidas por la parte actora en el juicio, en específico al contrato de promesa de compraventa de fecha **20 de agosto de 2016**, celebrado con ** ** ***** **** ** **, al avalúo de activos intangibles “Lista de Clientes”, de fecha noviembre de 2016, la lista de clientes y los acuerdos comerciales suscritos con diversas empresas, **y a adminicularlas entre sí, el cual fue realizado por esta Sala en líneas precedentes,**

Página 99 de 131

por lo que en obvio de innecesarias repeticiones se tiene por reproducidos como si a la letra se insertasen, se advierte lo siguiente:

En efecto, **respecto del extremo indicado en el inciso b)**, consistente en “*Si el activo intangible surge de derechos contractuales o legales, sin considerar si dichos derechos son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.*”, **la actora CUMPLIÓ con dicho extremo.**

En razón de que la actora a través de la celebración del contrato de promesa de compraventa de fecha **20 de agosto de 2016**, con la empresa **** ** *******
******* ** *******, **adquirió diversos activos intangibles**, descritos de forma individual en cuatro avalúos emitidos en noviembre de 2016, por la sociedad ******* ***** *******
*** ***** ***, consistentes en: 1. Marcas; 2. **Lista de clientes**; 3. Licencias de terceros; y 4. Convenio *non compete*, con lo que se demuestra que **la actora adquirió** una serie de acuerdos de compras, que califican como activo intangible, en los que destaca la **relación de clientes**.

De tal suerte que si conforme a la Norma de Información Financiera **C-8 Activos Intangibles**, un activo intangible se considerará identificable, entre otro supuesto, si surge de derechos contractuales o legales, sin considerar si dichos derechos son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones; **y en el caso concreto**, la actora adquirió diversos activos intangibles consistentes en: 1. Marcas; 2. Lista de clientes; 3. Licencias de terceros; y 4. Convenio *non compete*, en los que destaca la relación de clientes, a través de un instrumento contractual, a saber, el contrato de promesa de compraventa; **luego entonces**, a juicio de esta Sala es evidente que **se encuentran plenamente identificados individualmente los activos adquiridos** por la actora mediante la celebración del contrato de promesa de compraventa de fecha **20 de agosto de 2016**.

Máxime que fueron reconocidos por separado dichos activos intangibles, mediante los avalúos emitidos en noviembre de 2016, por la sociedad
******* ***** ***** * ***** ***

En consecuencia, al encontrarse plenamente identificados individualmente los activos adquiridos por la parte actora, resulta ilegal la afirmación de la autoridad, porque los activos intangibles consistente en la relación de clientes **no se trata de un crédito mercantil**, puesto que como se señaló con antelación, para actualizar dicho supuesto los activos intangibles no deben ser identificables, mientras que en el caso **sí se encuentra plenamente identificados**.

Incluso, el concepto “relación de clientes” **se encuentra plenamente identificable individualmente**, pues como quedo señalado con antelación, **el mismo forma parte de la contraprestación pactada** por la actora y **** ** ***** ****, **** ******, en el contrato de promesa de compraventa de activos intangibles, derivado del cual con fecha **05 de septiembre de 2017**, la sociedad **** ** ***** ***** ** ******, emitió cuatro comprobantes fiscales digitales por internet con número de folio fiscal: *******32**, *******33**, *******34** y *******35**, a favor de la **actora**, los cuales se encuentran vigentes de acuerdo con el verificador de comprobantes fiscales digitales que obra al reverso de los mismos, ya que de la suma que al efecto se realiza a las cantidades amparadas en ellos **coincide con el precio de la compraventa pactada en el contrato**, tal y como se observa a continuación:

FECHA DE EMISIÓN	NÚMERO DE FOLIO FISCAL	NOMBRE DEL EMISOR	CONCEPTO	IMPORTE	IVA	PRECIO DE LA COMPRAVENTA PACTADA EN EL CONTRATO DE PROMESA DE COMPRAVENTA
1.05/09/2017	****	** ** ***** ** ** ****	DERECHO DE USO DE LICENCIAS	\$56,000,000.00	\$8,960,000.00	
2.05/09/2017	****	** ** ***** ** ** ****	MARCAS	\$379,000,000.00	\$60,640,000.00	
3.05/09/2017	****	** ** ***** ** ** ****	RELACIÓN CON CLIENTES	\$143,000,000.00	\$22,880,000.00	
4.05/09/2017	****	** ** ***** ** ** ****	DERECHOS DE EXCLUSIVIDAD	\$16,000,000.00	\$2,560,000.00	
TOTAL				\$594,000,000.00	\$95,040,000.00	\$594,000,000.00

Una vez establecido lo anterior, surge como siguiente interrogante **¿si el precio pactado en las operaciones efectuadas por la actora con su proveedor**

³² Visible a folio 656 del Tomo 2 del expediente administrativo *********, que obra como anexo al juicio principal.

³³ Visible a folio 657 del Tomo 2 del expediente administrativo *********, que obra como anexo al juicio principal.

³⁴ Visible a folio 658 del Tomo 2 del expediente administrativo *********, que obra como anexo al juicio principal.

³⁵ Visible a folio 659 del Tomo 2 del expediente administrativo *********, que obra como anexo al juicio principal

y parte relacionada ** ** ***** ***** ** **, por concepto de adquisición de activo intangible “relación de clientes”, de la que deriva un Impuesto al Valor Agregado acreditable por la cantidad de \$22,880,000.00, **corresponde a valor de mercado o existe un sobre precio?**

Primeramente, es necesario señalar que de acuerdo con los fundamentos y motivos expuestos en la resolución impugnada, la autoridad demandada consideró que existe un sobre precio respecto del valor de mercado de los activos adquiridos por la actora, consistentes en la relación de clientes, por tratarse de un crédito comercial y porque en el documento aportado por actora denominado “Valuación de Activos Intangibles Lista de Clientes” en el cual se señaló que utilizó el método de "Relief From Royalty" y que de la lectura al mismo avalúo, señaló que consideraron diversos factores de enfoque para la determinación de valor de mercado consistentes en: mercado, costos e ingresos, y en su conclusión se determinó un valor de mercado de la lista de clientes adquirida por la actora en un rango que va de \$110.95 millones de pesos a \$299.96 millones de pesos, con una mediana de \$142.84 millones de pesos, del cual precisa la autoridad que dentro de su contenido a letra señala que el avalúo practicado está basado en la información proporcionada a CRZ (***** ***** ***** * ***** ***) y a la fecha de su emisión no fue verificada independientemente por CRZ, por tanto, dicha operación al no estar verificada con datos reales y verídicos para su determinación no se tendría documentalmente amparada su determinación.

Por lo tanto, concluyó que la operación no resultó de una valuación confiable, ya que tal y como se señaló en el avalúo practicado, los datos tomados como base para su determinación no están soportados y verificados. De modo que, en aquellos casos en que el contribuyente pretenda el reconocimiento de una deducción considerando como activo intangible, el importe determinado en avalúo, como valor justo de mercado como negocio en marcha de su propia empresa, no es procedente dicha deducción; ya que por disposición expresa del artículo 28, fracción XII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente de 2017, no es procedente la deducción de un crédito comercial, aun cuando sea adquirido por terceros.

En consecuencia, la autoridad demandada resolvió que de las operaciones celebradas entre la actora y ** ** ***** ***** ** **, de forma natural

existe un sobreprecio respecto al valor de mercado de los bienes adquiridos, por lo que el sobre precio que pretende reconocer la actora por operaciones con “relación con clientes” no es deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, vigente en 2017, al tratarse de un crédito comercial.

En suma, la autoridad considera **que existe un sobre precio respecto del valor de mercado de los activos adquiridos por la actora, consistentes en la relación de clientes**, porque según ésta en el avalúo ofrecido por la actora, se señaló que el mismo se emitió basado en información proporcionada a la empresa ***** ***** ***** * ***** ***** , pero que a la fecha de su emisión no fue verificada independientemente por dicha empresa, por lo que se considera que la operación no está verificada con datos reales y verídicos, al no estar documentalmente amparado.

Por su parte, la actora al combatir dichas consideraciones, sostiene esencialmente, que los avalúos obtenidos respecto de la adquisición de activos intangibles fueron divididos por cada uno de los conceptos de activos intangibles que fueron adquiridos, y que por cada uno de éstos se emitió un comprobante fiscal que ampara la contraprestación y el Impuesto al Valor Agregado correspondiente.

Además, refiere que con el avalúo denominado “Valuación Activos Intangibles Lista de Clientes”, en el que se describe a detalle la metodología empleada para determinar el valor de mercado específicamente de los activos intangibles en cuestión, así como los valores, las fórmulas y cálculos empleados y tomados en consideración para tal efecto, mismos que se desprenden del propio avalúo, se acredita que el costo de adquisición de los activos intangibles denominado “lista de clientes” o “relación de clientes” fue individualmente identificado y que incluso respecto del mismo se determinó el valor del mercado que le correspondía.

Por último, expresó que del análisis que se realice al avalúo en comento, se puede advertir que la información tomada en consideración para su elaboración sí genera certeza respecto del valor de mercado determinado por el tercero independiente, pues la misma fue debidamente analizada y referida tanto en el avalúo como en sus anexos, y podía ser debidamente consultada por la autoridad demandada en los sitios que fueron referidos en los pies de página de los anexos correspondientes, en caso de que la misma tuviera dudas acerca de su autenticidad o contenido.

Ahora bien, con el propósito de resolver la problemática planteada, se debe tener claro **¿Qué se entiende por valor de mercado?**, ya que dicho término incide de forma trascendente en el caso concreto, pues la autoridad demandada

negó la solicitud de devolución por concepto de saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al periodo de **septiembre de 2017**, por la cantidad de **\$92'194,938.00**, entre otros argumentos, debido a que, según sostiene, la operación que la actora realizó con su proveedor **** ** ***** **** ** *******, **no se realizó considerando como costo de adquisición el valor de mercado.**

Así bien, conforme a lo dispuesto por el artículo 79 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria al juicio contencioso administrativo, para conocer la verdad el juzgador puede valerse de cualquier persona, sea parte o tercero, y de cualquier cosa o documento, ya sea que pertenezca a las partes o a un tercero, siendo su única limitante que las pruebas estén reconocidas por la Ley y tengan relación inmediata con los hechos controvertidos.

En este sentido, este órgano jurisdiccional, a fin de conocer que debe entenderse o considerarse valor de mercado, realizó una consulta a diferentes páginas de internet a fin de definir dicho concepto, de las cuales se obtuvo lo siguiente³⁶:

“El valor de mercado es aquel importe que se le asigna a un bien o producto determinado entendiendo como tal aquella suma de dinero que un vendedor podría obtener por el mismo en condiciones estándares de un mercado de valores.”

“El valor de mercado, es el valor de un producto, bien o servicio determinado por la oferta y la demanda del mercado, ya que es el importe neto que un vendedor podría obtener de la venta de dicho producto, bien o servicio en condiciones estándares de comercio en el mercado, por ello, también se le conoce como valor de mercado abierto.”

“El valor de mercado, se refiere al precio estimado al cual un bien, servicio o activo puede ser comprado o vendido en un mercado competitivo y abierto. Este valor se determina por la oferta y la demanda, así como por otros factores económicos y condiciones del mercado.”

“El valor de un activo intangible, es el valor adicional que una empresa obtiene de un producto reconocido en comparación con uno genérico, a menudo creado a través de campañas de marketing.”

³⁶ <https://es.scribd.com/document/484584909/Definicion-de-Valor-de-mercado>
<https://www.investopedia.com/terms/i/intangibleasset.asp>,

De las definiciones y conceptualizaciones transcritas con antelación, esta Sala concluye que el valor de mercado es el importe que se le asigna a un bien o producto determinado, así como la suma de dinero que un vendedor podría obtener por el bien o producto en condiciones estándares de mercado, interviniendo en tal transacción un comprador y vendedor en condiciones de plena competencia donde las partes actúan con conocimiento y sin coacción, es decir, el vendedor y el comprador realizan una transacción libre.

En esa línea argumentativa, el valor de mercado se refiere al precio al cual un bien puede ser comprado o vendido en un mercado abierto y competitivo, valor que no solo se basa en características intrínsecas del bien, sino que además se ve influenciado por factores externos como la oferta y la demanda, condiciones económicas, ubicación geográfica y otros aspectos relevantes de su entorno; aspectos entre los que se encuentra:

– **Dinamismo:** El valor de mercado es dinámico y puede cambiar con el tiempo, y otras circunstancias tales como factores económicos, sociales y políticos, que pueden tener un impacto en el valor de mercado de un bien.

– **Plena Competencia:** El valor de mercado se determina en gran medida por la interacción de la oferta y la demanda, cuanto más competitivo sea el mercado, es más probable que el precio refleje el valor real de la propiedad.

– **Valor razonable:** Es el precio recibido por vender un bien, en una transacción ordenada entre participantes del mercado, es decir depende de las partes involucradas, pues son éstas quienes establecerán ventajas y desventajas, así como lo que cada una de ellas ganará con la transacción.

– **Cuantía estimada:** Es el precio expresado en términos monetarios en una transacción de libre de mercado.

De igual manera, este órgano juzgador observa que la Norma Mexicana NMX-R-081-SCFI-2015, define lo que debe entenderse por valor de mercado, y con la intención de evidenciar la importancia y la aplicación de ésta en el caso que nos ocupa, resulta importante transcribir su campo de aplicación, así como su definición, el cual a la letra señala lo siguiente:

“1.2. CAMPO DE APLICACIÓN

Este Proyecto de Norma es aplicable a los servicios de valuación prestados por profesionales de la valuación dentro del territorio o jurisdicción de los Estados Unidos Mexicanos, cuando los bienes, derechos, servicios y obligaciones que se valoren se

Página 105 de 131

encuentren ubicados o surtan sus efectos en el territorio o jurisdicción de los Estados Unidos Mexicanos.

El presente Proyecto de Norma se aplica en aquellos casos en que no exista una regulación específica que establezca la obligatoriedad en su observancia en la práctica del servicio de valuación y para los siguientes casos: Valuación de Empresas; **Bienes Intangibles**; Planta, Maquinaria y Equipo; Instrumentos Financieros y Estados Financieros; Bienes Inmuebles, que comprenden a históricos y de inversión en construcción, y excluye inmuebles objeto de créditos garantizados para la vivienda regulados por la Sociedad Hipotecaria Federal.”

“3.1.12 Valor de Mercado

3.1.12.1 El Valor de mercado es la cuantía estimada por la cual un activo debería intercambiarse en la fecha de valuación, entre un comprador dispuesto y un vendedor dispuesto en una transacción libre, tras una comercialización adecuada en la cual las partes hayan actuado cada cual con la información suficiente, de manera prudente y sin coacción.

...

3.1.12.2 La definición de valor de mercado debe aplicarse de acuerdo con el siguiente marco conceptual:

a) “la cuantía estimada” se refiere al precio expresado en términos monetarios por el activo en una transacción libre de mercado. El valor de mercado es el precio más probable que razonablemente podría obtenerse en el mercado en la fecha de valuación de acuerdo con la definición de valor de mercado. Se trata del mejor precio que el vendedor pueda obtener razonablemente y el precio más ventajoso que razonablemente pueda obtener el comprador. Esta apreciación excluye específicamente un precio estimado inflado o deflactado debido a términos o circunstancias tales como financiación atípica, acuerdos de venta y retro-arrendamiento, consideraciones o concesiones especiales otorgadas por cualquier persona relacionada con la venta o cualquier elemento de valor especial

...

d) “entre un comprador dispuesto” se refiere a una persona que tiene alguna motivación para comprar pero que no está obligada a ello. Este comprador no está entusiasmado, ni decidido a comprar a cualquier precio. Este comprador es también alguien que compra de acuerdo con las realidades y expectativas del mercado actual, más que en relación con un mercado imaginario o hipotético que no se puede demostrar o anticipar que existe. Este comprador no pagaría un precio más alto que aquel que venga fijado por el mercado. El propietario actual se incluye entre los sujetos que constituyen “el mercado”.

e) “y un vendedor dispuesto” es un vendedor que ni está entusiasmado, ni forzado, a vender a cualquier precio, ni uno preparado para mantener un precio que no se considera razonable en el mercado actual. El vendedor dispuesto está motivado a vender el activo en condiciones de mercado al mejor precio obtenible en el mercado abierto tras una adecuada labor de comercialización, sea cual sea ese precio. Las circunstancias fácticas del verdadero dueño no son parte de esta consideración porque el vendedor dispuesto es un propietario hipotético.

f) “en una transacción libre” aquella que se produce entre partes que no están unidas por ninguna relación particular o especial, v. g., la matriz y sus filiales o arrendador y arrendatario, que pudiera derivar en un nivel de precios poco característico del mercado o que aparezca inflado debido a un elemento de valor especial. La transacción de valor de mercado se presume entre partes carentes de relación entre sí que actúan de manera independiente una de la otra.

...”

De la transcripción que antecede, se advierte que la referida Norma Mexicana, es aplicable a los servicios de valuación que se realicen en territorio nacional, siempre y cuando no exista una regulación específica que determine su exacto y puntual desarrollo; **así como tratándose de la valuación de empresas, bienes intangibles**, plantas, maquinaria y equipo, instrumentos financieros, estados financieros, bienes inmuebles, que comprenden históricos y de inversión en construcción.

De igual forma, se advierte que **el valor de mercado** es la cuantía estimada por la cual un activo debería intercambiarse en la fecha de valuación, entre un comprador y un vendedor dispuestos a una **transacción libre**.

La comercialización debe ser adecuada en la que las partes hayan actuado cada uno de ellos con la información suficiente, de manera prudente y sin coacción, debiendo aplicarse entre otros, por el siguiente marco conceptual: “cuantía estimada”, “entre un comprador dispuesto”, “un vendedor dispuesto” y “una transacción libre”.

La cuantía estimada, es el precio expresado en términos monetarios por el activo en una transacción libre de mercado.

Que **el valor de mercado** se trata del mejor precio que el vendedor pueda obtener razonablemente y el precio más ventajoso que razonablemente puede obtener un comprador.

Por comprador dispuesto se entiende a la persona que tiene alguna motivación para comprar, pero no está obligada a ello, dicho comprador no está decidido a comprar a cualquier precio.

El comprador es quien compra de acuerdo con las realidades y expectativas del mercado actual, pues no pagaría un precio más alto a aquel que se encuentra fijado por el mercado.

Por vendedor dispuesto se entiende a aquel que no esté forzado a vender a cualquier precio, ni preparado para mantener un precio que no se considera razonable en el mercado actual.

Que el vendedor está motivado a vender el activo en condiciones de mercado al mejor precio obtenible en el mercado abierto tras una adecuada labor de comercialización.

Una transacción libre es aquella, que se produce entre las **partes que no están unidas por ninguna relación particular o especial.**

Por último, que la transacción de valor de mercado se presume entre partes carentes de relación entre sí que actúan de manera independiente una de la otra.

En conclusión, la comercialización de un bien debe ser adecuada siempre y cuando las partes hayan actuado, cada una de ellas, con información suficiente, y que dicha transacción sea de manera libre, prudente y sin coacción, esto es, el valor de mercado se trata del mejor precio que el vendedor pueda obtener razonablemente y el precio más ventajoso que razonablemente pueda obtener un comprador, siendo el vendedor la persona quien no se encuentra forzada a vender a cualquier precio, ni mucho menos a mantener un precio que no se considera razonable en el mercado al momento en que se lleva a cabo la transacción y por su parte, el comprador es la persona que con motivación para comprar, no está obligado a comprar a cualquier precio, pues éste al comparar conforme a las realidades y expectativas del mercado actual, no pagaría un precio más alto a aquel que se encuentra fijado por el mercado, de ahí que se le conozca como una transacción libre, pues se lleva a cabo entre partes que no están en unidad por ninguna relación particular o especial.

Bajo esa lógica, puede decirse que dicha norma es aplicable al caso concreto, pues del análisis y valoración al contrato de promesa de compraventa de fecha **20 de agosto de 2016**, celebrado entre la actora **** ***** ***** ** ******* (en su carácter de promitente comprador) y **** ** ***** ***** ** ******* (en su carácter de promitente vendedor), se observa que el objeto del contrato consistió esencialmente en que el promitente vendedor prometió vender los activos intangibles descritos en el Anexo A, el cual forma parte integrante del contrato, y a cambio, la actora prometió comprar los mismos, a cambio de una contraprestación en cantidad total de \$594,000,000.00 más el Impuesto al Valor Agregado correspondiente.

En efecto, este órgano colegiado estima que la Norma Mexicana NMX-R-081-SCFI-2015, puede aplicarse en el caso concreto para definir que es valor de mercado, debido a que se cumplen los requisitos de su campo de aplicación, pues los bienes objeto de la compraventa se encuentran en territorio nacional, por lo que

sus efectos surtirán en este mismo, además, como se señaló con anterioridad, se trata de bienes intangibles.

De las definiciones de valor de mercado que fueron citadas con anterioridad, así como la definición prevista en la Norma Mexicana NMX-R-081-SCFI-2015, se observa que éste es la cuantía por la que un bien o activo es intercambiado entre un comprador y un vendedor, ambos dispuestos en una transacción libre, producida entre partes que no están unidas por ninguna relación especial o particular que pudiera derivar en un nivel de precio poco característico del mercado, lo anterior, tras una comercialización adecuada en la que las partes actúan con la información suficiente, de manera prudente y sin coacción.

Derivado de lo anterior, puede válidamente decirse que cuando un bien o activo es intercambiado entre un comprador y un vendedor, ambos dispuestos en una transacción libre, en donde no están unidos por ninguna relación especial o particular **(partes independientes)**, **el precio convenido se presume que está a valor de mercado**, pues como ya quedó señalado con antelación, al tratarse de una transacción realizada entre partes independientes, el precio pactado entre ellas se presume que es a valor de mercado, esto es, que ambas partes pactan un monto razonable en el mercado, en virtud de que, ni el vendedor estará dispuesto a realizar una operación en la que deba vender a cualquier precio, ni mucho menos mantener un precio que no sea considerado razonable y por su parte, el comprador no está obligado a comprar a cualquier precio ya que comprara y buscara el precio más ventajoso y razonable, puesto que no pagaría un precio más alto a aquel que se encuentra fijado en el mercado, por tanto, debe entenderse que las operaciones que se realizan entre partes independientes, se llevan a cabo a valor de mercado, ya que ambas partes previo a pactar el monto de la transacción habrán realizado una valoración de realidades y expectativas del mercado actual, en la que deberá de tomarse en cuenta diversos factores tales como: ubicación geográfica, condiciones económicas y sociales, ubicación del inmueble, oferta y demanda, características físicas y estructurales del inmueble, desarrollos en la infraestructura, cambios de estilo de vida, etc.

Bajo ese contexto, es importante destacar en este punto, que resulta ser un hecho no controvertido por las partes, que la actora y su proveedor **** ** ***
****** ** ***, **son partes relacionadas**, por lo que se considera que la operación realizada consistente en la compraventa de activos intangibles, dentro de los cuales se encuentra la relación de clientes, derivada del contrato de promesa de compraventa, llevó a cabo entre partes que tienen una relación entre si.

En esa línea argumentativa, cabe señalar que los artículos 179 y 180³⁷, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para el ejercicio fiscal de 2017, disponen que los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, es decir, bajo el método de precio comparable no controlado, que consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Al respecto, cabe destacar que la parte actora para demostrar que **la operación efectuada** con su proveedor y parte relacionada **** * * * ***, consistente en la adquisición de activos intangibles, dentro de los cuales se encuentra la relación de clientes, derivado del contrato de promesa de compraventa de fecha **20 de agosto de 2016**, **corresponde a valor de mercado**, ofreció entre otras pruebas el avalúo de activos intangibles “Lista de Clientes”, de fecha noviembre de 2016, emitido por la sociedad *** * * * ***

Del análisis y valoración que se realiza a dicho documento, visible a folios 2428 a 2444 del Tomo 5 del expediente administrativo *** * * * ***, que obra como anexo al juicio principal, se advierte en lo que aquí interesa que **se estableció como valor de mercado estimado** de la lista de clientes adquirida por la actora calculado con el método de "Relief From Royalty", entre \$110.95 millones de pesos a \$299.96 millones de pesos, con una mediana de \$142.84 millones de pesos, recomendando a la empresa actora considerar como valor de mercado de la lista de clientes adquirida **un valor que se ubique lo más cercano a la mediana posible**.

³⁷ **“Artículo 179.** Los contribuyentes del Título II de esta Ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

...”

“Artículo 180. Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 179 de esta Ley, los contribuyentes deberán aplicar los siguientes métodos:

I. Método de precio comparable no controlado, que consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

...”

Para efectos de sustentar dicho avalúo, la empresa emisora adjunto seis anexos, a saber: “Anexo I Búsqueda comparables lista de clientes”, “Anexo II Búsqueda de compañías comparables”, “Anexo III Desapalancamiento y apalancamiento de betas”, “Anexo IV Cálculo CAPM”, “Anexo V Cálculo de los activos intangibles” y “Anexo VI Estimación del beneficio por amortización fiscal”.

Además, ofreció como prueba el comprobante fiscal digital por internet ***** , de fecha 05 de septiembre de 2017, emitido por ** ** ***** ***, visible a folios 3262 del Tomo 7 del expediente administrativo ***** , que obra como anexo al juicio principal, de cuya valoración se advierte que dicho proveedor emitió dicha factura a favor de su cliente, quien tiene el carácter de actora en este juicio, por concepto de “RELACIONES CON CLIENTES”, por la cantidad de \$143,000,000.00 pesos, así como un Impuesto al Valor Agregado por ese concepto en cantidad de \$22´880,000.00, cuya suma total asciende a la cantidad de \$165,880,000.00.

Del análisis y valoración que se realiza de manera integral a dichas pruebas detalladas con antelación y de la adminiculación que este órgano juzgador realiza entre las mismas, es válido sostener que el valor de la adquisición de los activos intangibles, consistentes en la relación de clientes, en cantidad de \$143,000,000.00 millones de pesos se encuentra demasiado cerca de la mediana en cantidad \$142.84 millones de pesos, recomendada en el avalúo a la empresa actora como valor de mercado de la lista de clientes adquirida.

Ahora bien, como se señaló con anterioridad, la autoridad demandada sostuvo que **el costo de los activos adquiridos por la actora, consistentes en la relación de clientes, no se encuentra a valor de mercado**, motivando esa afirmación en el hecho de que, según ésta, en el avalúo ofrecido por la actora, se señaló que el mismo se emitió basado en información proporcionada a la empresa ***** ***, pero que a la fecha de su emisión no fue verificada independientemente por dicha empresa, por lo que se considera que la operación no está verificada con datos reales y verídicos, al no estar documentalmente amparado.

Con base en lo anterior, **a juicio de esta Sala resulta infundadas las aseveraciones vertidas por la autoridad demandada**, bajo dos premisas, la **primera** es que contrario a lo que sostiene, del análisis integral al avalúo de activos intangibles “Lista de Clientes” ofrecido por la actora, en relación con sus seis anexos, se advierte que éste sí se encuentra documentalmente amparado y cuenta con datos reales y verídicos.

No es óbice a lo anterior, le hecho de que en la primera página del avalúo en comento, específicamente en la “introducción” **se haya señalado textualmente**: “... *Cualquier análisis del cálculo del valor del activo intangible está supeditado a los datos que fueron proporcionados a CRZ con el propósito de realizar dicha valuación. Las opiniones y las recomendaciones expresadas en este informe se basan en la información proporcionada a CRZ y no ha sido verificada independientemente por CRZ, por lo que no podemos asegurar que sea acertada o completa. Los resultados y las conclusiones de este informe se verían materialmente afectados en el caso de que la información real sea diferente a la proporcionada a CRZ...*”.

Sin embargo, contrario a lo que sostiene la autoridad demandada, ello no se traduce en que los datos no sean reales o verídicos, sino que la empresa *****
***** ***** * ***** ***** , únicamente precisó que, en el supuesto de que la información proporcionada no fuera acertada o completa, el resultado y las conclusiones expuestas en dicho avalúo no serían afectadas, **más no afirma (como lo pretende sostener la autoridad demandada), que la información proporcionada no era real y verídica.**

De manera que, en su caso, si la autoridad demandada consideraba que la información proporcionada por la actora no era real o verídica, debió exponer los argumentos en los que se sustenta, así como exhibir las pruebas con los que lo demuestra, es decir, estuvo en posibilidad de solicitar la práctica de un segundo avalúo para demostrar que la operación no fue conforme a valor de mercado, ello con de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3³⁸ del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, **lo que en el caso concreto no realizó**, sino que se limitó de manera simplista y sin sustento alguno a manifestar que la información vertida en el avalúo no era real y verídica.

³⁸ “**Artículo 3.-** Los avalúos que se practiquen para efectos fiscales tendrán vigencia de un año, contado a partir de la fecha en que se emitan, para lo cual, las Autoridades Fiscales aceptarán los avalúos en relación con los bienes que se ofrezcan para garantizar el interés fiscal o cuando sea necesario contar con un avalúo en términos de lo previsto en el Capítulo III del Título V del Código.

...
La Autoridad Fiscal en los casos que proceda y mediante el procedimiento que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, podrá solicitar la práctica de un segundo avalúo. El valor determinado en dicho avalúo será el que prevalezca.”

Además, **también son infundadas las aseveraciones de la autoridad**, en razón de que el avalúo ofrecido como prueba por la actora, a juicio de este órgano juzgador constituye un medio de prueba idóneo y suficiente para demostrar que la adquisición de los activos intangibles, consistentes en la relación de clientes, se realizó conforme a valor de mercado, toda vez que no existe disposición legal alguna que especifique cuáles son los medios probatorios que acreditan el valor de mercado, así como tampoco se establece cuál es la metodología que se debe emplear para poder identificar el costo de mercado de los bienes adquiridos.

En este orden de ideas, esta Sala arriba a la conclusión de que asiste la razón a la actora en el sentido de que **el precio pactado en las operaciones efectuadas** con su proveedor y parte relacionada ** ** ***** ***, por concepto de adquisición de activo intangible “relación de clientes”, de la que deriva un Impuesto al Valor Agregado acreditable por la cantidad de \$22,880,000.00, **se encuentran a valor de mercado**.

En este orden de ideas, **esta Sala arriba a la determinación** de que la actora acredita que las operaciones efectuadas con su proveedor y parte relacionada ** ** ***** ***, por concepto de adquisición de activo intangible “relación de clientes”, de la que deriva un Impuesto al Valor Agregado acreditable por la cantidad de \$22,880,000.00, **sí corresponde a deducciones autorizadas**, conforme a lo previsto en el artículo 25, fracción IV³⁹, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al haber demostrado que las mismas **sí se consideran una inversión al actualizarse el supuesto de gasto diferido y que el precio pactado corresponde al valor de mercado**.

OCTAVO.- Esta Sala procede al análisis del concepto de impugnación planteado por la actora en su escrito inicial de demanda, identificado como **TERCERO**, mismo que reitera en sus alegatos, extrayendo de él los argumentos esenciales, dada su repetitiva abundancia, en el que sostiene lo siguiente:

Manifiesta que la resolución impugnada es ilegal, en aquella parte en la que la autoridad resolvió que supuestamente no cuenta con el derecho para llevar a cabo el acreditamiento de la IVA que le fue trasladado en cantidades \$60,640,000 y \$8,960,000, por concepto de la adquisición de los activos intangibles denominados "Marcas" y "Licencias de terceros", del proveedor ** ** ***** ***, porque

³⁹ **“Artículo 25.** Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

...

IV. Las inversiones.

...”

Página 113 de 131

según la autoridad, en los avalúos emitidos por la sociedad ***** ***** *
***** *****, supuestamente no se señalaron las bases, la información o las
consideraciones que llevaron a determinar el rango, ni los valores tomados en cuenta
conforme al método de "Relief from Royal", además de que los rangos y las medianas
señalados difieren de aquellos valores señalados en el estudio de Precios de
Transferencia emitidos por la Firma ***** respecto del ejercicio fiscal de 2017 y
que los valores facturados correspondan a valor de mercado.

Sin embargo, argumenta que lo sostenido por la autoridad es
incorrecto, pues de los avalúos emitidos por la empresa ***** ***** * *****
*****, respecto de los activos intangibles denominados "Marcas" y "Licencias de
terceros", se advierte que efectivamente cuentan con las bases, información y
consideraciones que llevaron a determinar los rangos de los precios de mercado, así
como la mediana respectiva.

Señala que para efecto de sustentar los referidos avalúos, el tercero
independiente acompañó 7 anexos a cada uno, los cuales contuvieron las marcas y
licencias de terceros adquiridas, la búsqueda de operaciones comparables por uso
de marcas, la proyección de ventas, la búsqueda de las compañías comparables, la
información relativa a los desapalancamientos y apalancamientos de betas, los
cálculos del Capital Asset Pricing Model (CAPM), los cálculos de las valuaciones de
los activos intangibles, y la estimación del beneficio por amortización fiscal.

Sostiene que con base en lo anterior, se demuestra que los avalúos
emitidos por el tercero independiente sí contienen los rangos y valores conforme a
los cuales se obtuvo el rango y la mediana del valor de mercado de los activos
intangibles denominados "Marcas" y "Licencias de terceros", adquirido por su
proveedor ** ** ***** ***** ** *****, lo que genera certeza para efecto de considerar
que el precio pactado entre mi mandante y su proveedor corresponde efectivamente
al valor de mercado.

Agrega que de los anexos se advierte que el tercero independiente
efectivamente sustentó los avalúos que realizó en relación con de los activos
intangibles denominados "Marcas" y "Licencias de terceros", pues dentro de los
anexos de referencia incluyó las búsquedas de las operaciones comparables que
fueron utilizadas para efecto de determinar el rango y valor de mercado del activo de

referencia, así como los cálculos que fueron llevados a cabo para obtener dichos valores.

Adiciona que no es óbice a lo anterior el argumento de la autoridad en que sostiene que dichos valores no se pueden considerar como valores de mercado, toda vez que éstos supuestamente difieren de los valores incorporados por la Firma ***** en el estudio de precios de transferencia elaborado respecto del ejercicio fiscal de 2017; sin embargo, del análisis que se realice al mencionado estudio se podrá advertir que en él, la Firma ***** de ninguna manera señaló que los rangos y las medianas establecidas en los avalúos emitidos por ***** ***** * ***** ****, fueron incorrectos o que el precio pactado en el contrato no se encontraran a valor de mercado.

Incluso, indica que en el referido estudio la Firma ***** estableció, en la página 32, que el precio pactado con su parte relacionada ** ** ***** **** ** **, respecto de la adquisición de los diversos activos intangibles efectivamente se encontró a valor de mercado, como fue referido en avalúo realizado por el tercero independiente, pues en la referida página se establece que derivado de lo anterior, se consideró que las operaciones analizadas cumplieron con lo establecido en el artículo 76, fracción XII, en relación con los diversos 179 y 180, todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por tanto, concluye que contrario a lo que la autoridad señala, no existe discrepancia entre lo establecido en los avalúos emitidos por el tercero independiente y el Estudio de Precios de Transferencia emitido por la Firma ***** , pues como ha sido evidenciado, de ambos documentos se advierte que los precios pactados con su proveedor efectivamente son los valores de mercado respectivos.

Por su parte, **la autoridad demandada** reitera los argumentos vertidos en la resolución impugnada, sosteniendo la validez y legalidad de la misma.

*A juicio de los Magistrados que suscriben el presente fallo, el concepto de anulación en estudio resulta **FUNDADOS**, de conformidad con las consideraciones de hecho y de derecho que enseguida se exponen.*

En primer lugar, esta juzgadora estima conveniente **realizar un análisis y revisión a la resolución impugnada**, para conocer cuáles son los fundamentos y motivos en los que se sustentó la autoridad para emitirla, la cual se encuentra **visible a fojas 214 a 285 del expediente en que se actúa**, misma a la que en su carácter de documento público, se le concede valor probatorio pleno, con fundamento en lo

dispuesto por el artículo 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los diversos 129 y 202, de la Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria al juicio contencioso administrativo, de la que se advierte en lo que a este considerando interesa lo siguiente:

– Se observa que en el apartado identificado como “III). IMPUESTO AL VALOR AGREGADO OBSERVADO POR OPERACIONES CON SU PROVEEDOR ** ** ***** ** *****”, POR CONCEPTO LICENCIAS Y MARCAS DE LAS CUALES NO SE DEMOSTRÓ EL COSTO DE ADQUISICIÓN A VALOR DE MERCADO”, la autoridad determinó como improcedente el Impuesto al Valor Agregado acreditable declarado por la actora en cantidad de **\$92´480,000.00**, derivado de operaciones con su proveedor ** ** ***** ** ***** , la cual se integra como sigue:

FECHA DE EMISIÓN	NÚMERO DE FOLIO FISCAL	NOMBRE DEL EMISOR	CONCEPTO	IMPORTE	IVA	TOTAL
1.05/09/2017	****	** ** ***** ** *****	DERECHO DE USO DE LICENCIAS	\$56,000,000.00	\$8,960,000.00	\$64,960,000.00
2.05/09/2017	****	** ** ***** ** *****	MARCAS	\$379,000,000.00	\$60,640,000.00	\$439,640,000.00
3.05/09/2017	****	** ** ***** ** *****	RELACIÓN CON CLIENTES	\$143,000,000.00	\$22,880,000.00	\$165,880,000.00
TOTAL				\$578,000,000.00	\$92,480,000.00	\$670,480,000.00

– En ese sentido, la autoridad determinó rechazar como Impuesto al Valor Agregado acreditable las cantidades de **\$8,960,000.00 y \$60,640,000.00**, consignadas en los comprobantes fiscales digitales por internet ***** y ***** , emitidos por ** ** ***** ** ***** , en el mes de septiembre de 2017, a nombre de la actora, bajo los siguientes argumentos:

– Que del análisis a la información y documentación aportada por la actora respecto a las operaciones efectuadas por la compraventa de los activos intangibles denominados "Marcas" y "Licencias de terceros", con su proveedor ** ** ***** ** ***** , consistente en “valuación activos intangibles: Marcas y Licencias de Terceros”, se conoció que únicamente se señalaron los rangos de mercado, con las medianas; sin embargo no señala la base, información y consideraciones que llevaron a determinar el rango, ni que valores tomo bajo el método Relief from Royal.

– Agrega que también conoció que el Impuesto al Valor Agregado acreditable observado en cantidades de \$8,960,000.00 y \$60,640,000.00, tiene su origen en relación a la celebración de un contrato de promesa de compraventa de activos intangibles, a través del cual su proveedor ** ** ***** ***, en su carácter de promitente vendedor se comprometió a llevar a cabo la enajenación de ciertos activos intangibles a cambio de una contraprestación equivalente al importe de \$594,000,000, más el Impuesto al Valor Agregado mismo que del cual se pactó que la compraventa de bienes se realizaría de conformidad a las condiciones señaladas en las cláusulas de dicho instrumento.

– Aunado a lo anterior, expresó que respecto de la prueba documental consistente en el estudio de precios de transferencia relativo a las operaciones celebradas con ** ** ***** ***, durante el ejercicio fiscal de 2017, elaborado por la Firma *****, únicamente se señala que el valor de mercado estimado de las marcas y licencias de terceros adquiridas por la actora calculado con el método Relief from Royalty, se estimó entre \$46.10 millones de pesos a \$67.57 millones de pesos, con una mediana de \$56.28 millones de pesos, importes que difieren de los avalúos denominados “Valuación Activos Intangibles: Marcas y Licencias de Terceros”, por lo que dicho documento, es un indicio adicional que dichas operaciones no se encuentran a valor de mercado.

– Por tales motivos, concluyó que de la “valuación activos intangibles: Marcas y Licencias de Terceros”, no está correspondido con la operación celebrada con fecha 05 de septiembre de 2017 amparada con los comprobantes fiscales digitales por internet ***** y ***** , emitidos por ** ** ***** *** por concepto de DERECHOS DE USO DE LICENCIAS Y MARCAS, por lo que no se cuenta con elementos que permitan identificar que el costo de adquisición corresponda a valor de mercado con base en el avalúo conforme a lo dispuesto en el artículo 27, primer párrafo, fracción XIII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para el 2017.

En suma, atendiendo a las razones expuestas por la autoridad **demandada en la resolución impugnada**, se advierte que los argumentos **esenciales** bajo los cuales sustentó su determinación, lo constituye el hecho de que a su consideración **no resultó procedente el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado** realizado por la actora en cantidades de **\$8,960,000.00 y \$60,640,000.00**, consignadas en los comprobantes fiscales digitales por internet ***** y ***** , emitidos por ** ** ***** ***, en el mes de septiembre de 2017, a nombre de la actora, porque

el costo de adquisición de los activos intangibles consistentes en “Licencias de terceros” y “Marcas”, no corresponde a valor de mercado conforme a lo dispuesto en el artículo 27, primer párrafo, fracción XIII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para el 2017.

En relación con lo anterior, sostiene el demandante esencialmente, que es ilegal la resolución impugnada, porque las operaciones efectuadas con su proveedor por concepto de adquisición de los activos intangibles consistentes en “Licencias de terceros” y “Marcas”, si corresponde a valor de mercado.

En segundo lugar, es importante señalar que durante la **audiencia de fijación de litis** de fecha **14 de mayo de 2025**, visible a fojas **1266 a 1268** de autos, desahogada con fundamento en lo dispuesto por el artículo 58-22 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el Magistrado Instructor señaló que los puntos litigiosos, en lo que interesa en el presente considerando son los siguientes:

“...
1. Como primer punto de litis, esta Sala deberá resolver **si resulta o no acreditable el Impuesto al Valor Agregado** declarado por la actora para el periodo correspondiente a septiembre de 2017, por la **cantidad total de \$92,480,000.00**, rechazado por la autoridad demandada la cual se integra por las siguientes cantidades:

FECHA DE EMISIÓN	NÚMERO DE FOLIO FISCAL	NOMBRE DEL EMISOR	CONCEPTO	IMPORTE	IVA	TOTAL
1.05/09/2017	****	** ** ***** ** *	DERECHO DE USO DE LICENCIAS	\$56,000,000.00	\$8,960,000.00	\$64,960,000.00
2.05/09/2017	****	** ** ***** ** *	MARCAS	\$379,000,000.00	\$60,640,000.00	\$439,640,000.00
3.05/09/2017	****	** ** ***** ** *	RELACIÓN CON CLIENTES	\$143,000,000.00	\$22,880,000.00	\$165,880,000.00
TOTAL				\$578,000,000.00	\$92,480,000.00	\$670,480,000.00

Lo que deberá ser analizado conforme a los siguientes puntos:

...
1.3. De igual manera, esta Sala deberá resolver, si la actora acredita que las operaciones efectuadas con su proveedor y parte relacionada **** ** ***** ** *******, por concepto de derechos de uso de licencias y marcas, de las que deriva un Impuesto al Valor Agregado acreditable por las cantidades de **\$8,960,000.00 y \$60,640,000.00**, que el precio pactado corresponde al valor de mercado, conforme a lo previsto en el artículo 27, fracción XIII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
...” (sic)

Por tal motivo, atendiendo a las razones expuestas en la resolución impugnada, en relación con el análisis efectuado al concepto de impugnación

planteado por la actora, resumido al inicio del considerando que nos ocupa; con base en los argumentos de defensa formulados por la autoridad en su contestación a la misma; así como en lo establecido en la **audiencia de fijación de litis** de fecha **14 de mayo de 2025**, a juicio de esta Sala es evidente que se debe resolver en el presente considerando **si el precio pactado en las operaciones efectuadas** por la actora con su proveedor y parte relacionada **** ** ***** ** ****, por concepto de adquisición de los activos intangibles consistentes en “Licencias de terceros” y “Marcas”, de la que deriva un Impuesto al Valor Agregado acreditable por las cantidades de \$8,960,000.00 y \$60,640,000.00, **corresponde o no a valor de mercado**.

De manera que al tratarse de la misma problemática, en obvio de innecesarias repeticiones esta Sala considera necesario tener por reproducidos en este punto como si a la letra se insertasen **los razonamientos** vertidos en el considerando **SÉPTIMO** de este fallo.

Bajo ese contexto, es importante destacar en este punto, que resulta ser un hecho no controvertido por las partes, que la actora y su proveedor **** ** ***** ***** ** ****, **son partes relacionadas**, por lo que se considera que la operación realizada consistente en la compraventa de activos intangibles, dentro de los cuales se encuentra la relación de clientes, derivada del contrato de promesa de compraventa, llevó a cabo entre partes que tienen una relación entre si.

En ese línea argumentativa, cabe señalar que los artículos 179 y 180⁴⁰, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para el ejercicio fiscal de 2017, disponen que los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, es decir, bajo el método de precio comparable no controlado, que consiste en considerar el precio o el monto

⁴⁰ “**Artículo 179.** Los contribuyentes del Título II de esta Ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

...”

“**Artículo 180.** Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 179 de esta Ley, los contribuyentes deberán aplicar los siguientes métodos:

I. Método de precio comparable no controlado, que consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

...”

de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Al respecto, cabe destacar que la parte actora para demostrar que **la operación efectuada** con su proveedor y parte relacionada ** * ** * ** * ** * ** * **, consistente en la adquisición de activos intangibles, dentro de los cuales se encuentran Marcas y Licencias de terceros, derivado del contrato de promesa de compraventa de fecha **20 de agosto de 2016**, **corresponden a valor de mercado**, ofreció entre otras pruebas los avalúos de activos intangibles: “Licencia de Terceros” y “Marcas”, de fecha noviembre de 2016, emitido por la sociedad * ** * ** * ** * ** * ** * ** * ** * ** * ** *

Del análisis y valoración que se realiza a dichos documentos, visibles a folios 2410 a 2427 y 2445 a 2524 del Tomo 5 del expediente administrativo * ** * ** * ** * ** * ** * **, que obra como anexo al juicio principal, se advierte en lo que aquí interesa que **se estableció como valor de mercado estimado:**

a) Respecto de la Licencia de Terceros adquirida por la actora calculado con el método de "Relief From Royalty", entre \$46.10 millones de pesos a \$67.57 millones de pesos, con una mediana de \$56.28 millones de pesos, recomendando a la empresa actora considerar como valor de mercado de la licencia de terceros adquirida **un valor que se ubique lo más cercano a la mediana posible.**

Para efectos de sustentar dicho avalúo, la empresa emisora adjunto siete anexos, a saber: “Anexo I Licencias de Terceros”, “Anexo II Proyección de ventas”, “Anexo III Búsqueda de compañías comparables”, “Anexo IV Desapalancamiento y apalancamiento de betas”, “Anexo V Cálculo CAPM”, “Anexo VI Cálculo de los activos intangibles”, “Anexo VII Estimación del beneficio por amortización fiscal”.

b) En cuanto a las Marcas adquiridas por la actora calculado con el método de "Relief From Royalty", entre \$221.53 millones de pesos a \$439.22 millones de pesos, con una mediana de \$315.09 millones de pesos, recomendando a la empresa actora considerar como valor de mercado de las marcas adquiridas **un valor que se ubique lo más cercano a la mediana posible.**

Para efectos de sustentar dicho avalúo, la empresa emisora adjunto siete anexos, a saber: “Anexo I Marcas Internas ** *****”, “Anexo II Búsqueda comparable uso de marcas”, “Anexo III búsqueda de compañías comparables”, “Anexo IV Desapalancamiento y apalancamiento de betas”, “Anexo V Cálculo CAPM”, “Anexo VI Cálculo de los activos intangibles”, “Anexo VII Estimación del beneficio por amortización fiscal”.

Además, ofreció como pruebas los comprobantes fiscales digitales por internet ***** y ***** , de fecha 05 de septiembre de 2017, emitidos por ** ** ***** ** ** **, visibles a folios 3261 y 3263 del Tomo 7 del expediente administrativo ***** , que obra como anexo al juicio principal, de cuya valoración se advierte que dicho proveedor emitió esas facturas a favor de su cliente, quien tiene el carácter de actora en este juicio, por conceptos:

i. **“DERECHOS DE USO DE LICENCIAS”**, por la cantidad de \$56,000,000.00 pesos, así como un Impuesto al Valor Agregado por ese concepto en cantidad de \$8,960,000.00, cuya suma total asciende a la cantidad de \$64,960,000.00.

ii. **“MARCAS”**, por la cantidad de \$379,000,000.00 pesos, así como un Impuesto al Valor Agregado por ese concepto en cantidad de \$60,640,000.00, cuya suma total asciende a la cantidad de \$439,640,000.00.

Del análisis y valoración que se realiza de manera integral a dichas pruebas detalladas con antelación **y de la adminiculación** que este órgano juzgador realiza entre las mismas, es válido sostener que el valor de la adquisición de los activos intangibles consistentes en “Licencias de terceros” y “Marcas”, en cantidades de \$56,000,000.00 millones de pesos y \$379,000,000.00 millones de pesos se encuentran cerca de la mediana en cantidades de \$56.28 millones de pesos y \$315.09 millones de pesos, recomendadas en los avalúos a la empresa actora como valor de mercado de la licencia de terceros y marcas adquiridas.

Incluso, del análisis al estudio de precios de transferencia para el ejercicio fiscal concluido al 31 de diciembre de 2017, emitido por la Firma ***** , visible a folios 1540 a 1558 del Tomo 4 del expediente administrativo ***** , que obra como anexo al juicio principal, mismo al que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 46, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los diversos

Página 121 de 131

133, 197, 203 y 210, del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al juicio contencioso administrativo.

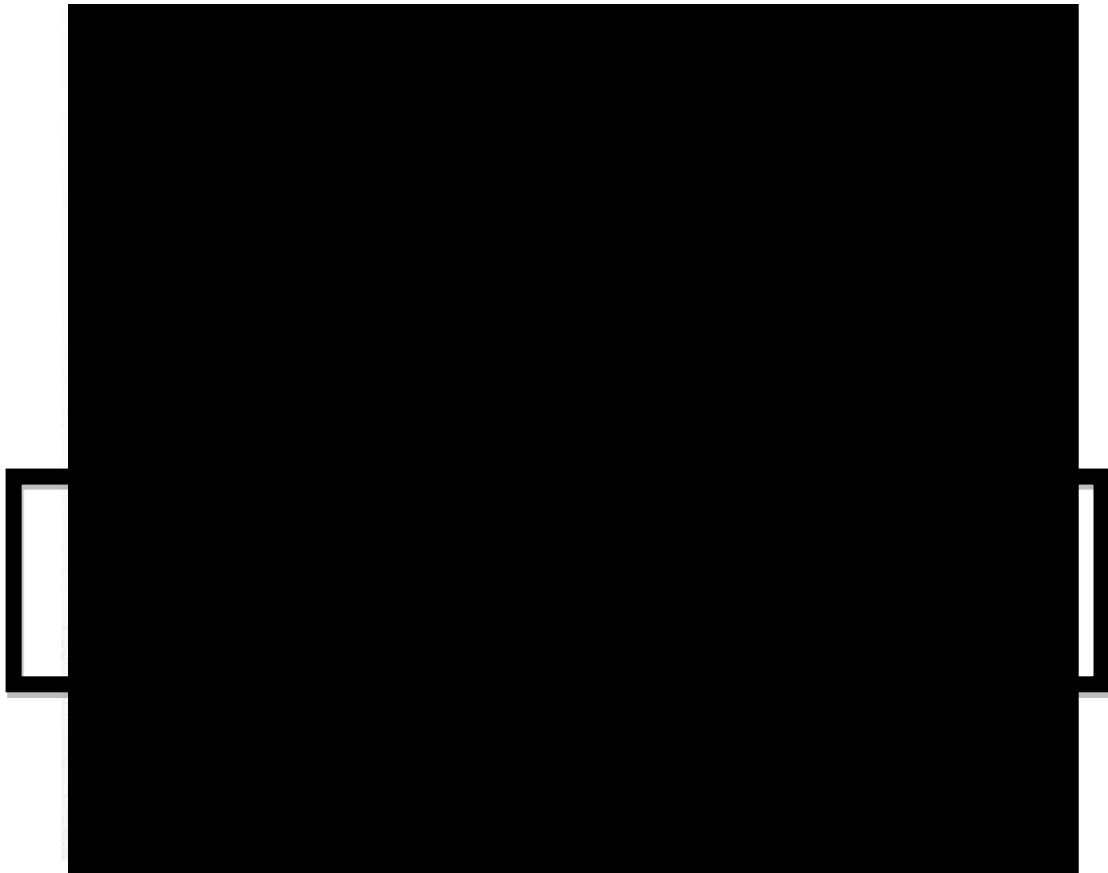
Se advierte que dicho **estudio tuvo por objeto** analizar, entre otra, si **la operación efectuada** con su proveedor y parte relacionada **** ** ***** ** ***, consistente en la adquisición de activos intangibles, dentro de los cuales se encuentran marcas y licencias de terceros, derivado del contrato de promesa de compraventa de fecha **20 de agosto de 2016**, corresponden a valor de mercado, así como también se advierte que **dicha firma concluyó** que la contraprestación pactada por la actora con su parte relacionada derivada de la compraventa de activos intangibles por la cantidad de \$540,000,000.00, **está a valor de mercado**.

Ahora bien, como se señaló con anterioridad, la autoridad demandada sostuvo que **el costo de los activos adquiridos por la actora, consistentes en licencia de terceros y marcas relación de clientes, no se encuentra a valor de mercado**, motivando esa afirmación en el hecho de que, según ésta, en el avalúo ofrecido por la actora, no señala la base, información y consideraciones que llevaron a determinar el rango, ni que valores tomo bajo el método Relief from Royal; y que el valor de mercado estimado de las marcas y licencias de terceros difieren de los señalados en el estudio de precios de transferencia, por lo que dicho documento, es un indicio adicional que dichas operaciones no se encuentran a valor de mercado, conforme lo dispone el artículo 27, primer párrafo, fracción XIII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para el 2017.

Con base en lo anterior, **a juicio de esta Sala resulta infundadas las aseveraciones vertidas por la autoridad demandada**, en razón que de la simple lectura que se realiza a los avalúos de activos intangibles: “Licencia de Terceros” y “Marcas”, de fecha noviembre de 2016, emitido por la sociedad ******* ******* *** **** ***, se observa que dicha sociedad señaló la estructura legal y visión general del negocio, la metodología para valuaciones financieras, las regulaciones y descripciones, así como el análisis y cálculos financieros respecto de los activos intangibles: “Licencia de Terceros” y “Marcas”, para sustentar la conclusión a la que arribó respecto de los rangos y los valores, señalando que los mismos fueron calculados con el método “Relief from Royalty”.

Por tanto, **resulta infundada lo sostenido por la autoridad**, toda vez que de los avalúos ofrecidos y exhibidos por la parte actora, si se advierte la base, información y consideraciones que llevaron a la empresa emisora de los mismos, a determinar los rangos y valores.

Además, de que contrario a lo que argumenta la autoridad demandada, del análisis al estudio de precios de transferencia para el ejercicio fiscal concluido al 31 de diciembre de 2017, emitido por la firma *********, se advierte en su conclusión que **la operación efectuada** por la actora con su proveedor y parte relacionada **** ** ***** ** ***, consistente en la adquisición de activos intangibles, dentro de los cuales se encuentran marcas y licencias de terceros, derivado del contrato de promesa de compraventa de fecha **20 de agosto de 2016**, **está a valor de mercado**, tal y como se demuestra con la siguiente digitalización:



En este orden de ideas, esta Sala arriba a la conclusión de que asiste la razón a la actora en el sentido de que **el precio pactado en las operaciones efectuadas** con su proveedor y parte relacionada **** ** ***** ** ***, por concepto de adquisición de activos intangibles, dentro de los cuales se encuentran “Licencias de terceros” y “Marcas”, de las que deriva un Impuesto al Valor Agregado acreditable por las cantidades de **\$8,960,000.00 y \$60,640,000.00**, **se encuentran a valor de mercado**.

En este orden de ideas, **esta Sala arriba a la determinación** de que la actora acredita que las operaciones efectuadas con su proveedor y parte relacionada **** ** ***** ** ***, por concepto de adquisición de activos intangibles “Licencias de terceros” y “Marcas”, de las que deriva un Impuesto al Valor Agregado acreditable por las cantidades de \$8,960,000.00 y \$60,640,000.00, **sí corresponde a deducciones autorizadas**, conforme a lo previsto en el artículo 27, primer párrafo, fracción XIII⁴¹, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para el ejercicio fiscal de 2017, al haber demostrado que las mismas **se encuentran a valor de mercado**.

NOVENO.- Esta Sala procede al análisis del concepto de impugnación planteado por la actora en su escrito inicial de demanda, identificado como **CUARTO**, **mismo que reitera en sus alegatos**, extrayendo de él los argumentos esenciales, dada su repetitiva abundancia, en el que sostiene lo siguiente:

Argumenta que la resolución impugnada es ilegal, toda vez que la autoridad demandada ha sostenido que supuestamente no resulta procedente la devolución del saldo a favor de Impuesto al Valor Agregado generado en el mes de septiembre de 2017, ya que el Impuesto al Valor Agregado en cantidades de \$32,723.02 y \$56,261.00 no se encuentra efectivamente pagado en dicho periodo, sino en los meses de mayo, julio y agosto, todos de 2017, por lo que bajo su consideración, no se cumple con el requisito establecido en la fracción III del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que procedió a negar la devolución solicitada.

Manifiesta que dichas consideraciones resultan ilegales, pues si bien la autoridad demandada determinó negar la devolución del saldo a favor solicitado al considerar que el Impuesto al Valor Agregado en cantidades de \$32,723.02 y \$56,261.00 no fue pagado en el mes de septiembre de 2017, no se cumple con lo establecido en el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, también lo es que, con independencia del mes en que fue cubierto el Impuesto al Valor Agregado, este se encuentra efectivamente pagado, y debidamente amparado con los

⁴¹ **“Artículo 27.** Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

...
XIII. Que el costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente.
...”

comprobantes fiscales respectivos, lo que implica que la autoridad demandada ha efectuado una aplicación e interpretación incorrecta de lo establecido en el artículo 5 de la ley mencionada, así como una calificación desmedida y desproporcional del supuesto incumplimiento a un requisito formal que trasciende en el fondo de la controversia, como lo es el momento en que se cubrió el Impuesto al Valor Agregado que le fue trasladado y la fecha de emisión de los comprobantes fiscales digitales por internet respectivos.

Señala que en la especie efectivamente ha cumplido con todos los requisitos previstos en las fracciones del mencionado artículo 5 para poder llevar a cabo su acreditamiento y solicitar la devolución del saldo a favor generado en el periodo en comento.

En efecto, sostiene que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1º, 4º, 5º y 32, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con los artículos 29 y 29-A, del Código Fiscal de la Federación, el Impuesto al Valor Agregado trasladado a un contribuyente será acreditable cuando se reúnan la totalidad de los requisitos previstos en el artículo 5º, a saber: 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%; 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; y iii. Que el Impuesto al Valor Agregado trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado.

En ese sentido, agrega que el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, deben entenderse de forma integral, y no de manera aislada o formalista, lo que implica que se debe considerar que el Impuesto al Valor Agregado trasladado a un contribuyente debe contar en un comprobante fiscal digital por internet válido y que dicho impuesto haya sido pagado, independientemente del momento de la emisión del comprobante respectivo y del pago correspondiente.

Adicionalmente, refiere que los Tribunales Federales también han reconocido que el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado no podrá estar supeditado a cuestiones a cargo de terceros, como son el enajenante del bien o el prestador del servicio, pues bastara que el impuesto correspondiente se encuentre debidamente pagado por el adquirente del bien o el servicio para que se cumpla el

requisito en cuestión, esto es, sin que resulte relevante el momento en que éste fue pagado.

Señala que con independencia del mes en que fue cubierto el Impuesto al Valor Agregado, debe quedar claro que en el mes de septiembre de 2017 fue el periodo en el cual se cumplieron a cabalidad todos los requisitos previstos en el artículo 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, porque fue en ese mes en el que se expidieron los comprobantes fiscales digitales por internet respectivos.

Por su parte, **la autoridad demandada** reitera los argumentos vertidos en la resolución impugnada, sosteniendo la validez y legalidad de la misma.

*A juicio de los Magistrados que suscriben el presente fallo, los conceptos de anulación en estudio resultan **INFUNDADOS**, de conformidad con las consideraciones de hecho y de derecho que enseña se exponen.*

En primer lugar, esta juzgadora estima conveniente **realizar un análisis y revisión a la resolución impugnada**, para conocer cuáles son los fundamentos y motivos en los que se sustentó la autoridad para emitirla, la cual se encuentra **visible a fojas 214 a 285 del expediente en que se actúa**, misma a la que en su carácter de documento público, se le concede valor probatorio pleno, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los diversos 129 y 202, de la Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria al juicio contencioso administrativo, de la que se advierte en lo que a este considerando interesa lo siguiente:

– Se observa que en los apartados identificados como “IV). IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE ACTOS O ACTIVIDADES A TASA DEL 16% OBSERVADO QUE NO FUE PAGADO EN EL PERIODO EN QUE PRETENDE HACER EL ACREDITAMIENTO” y “V). IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE ACTOS O ACTIVIDADES A TASA DEL 16% OBSERVADO QUE NO FUE PAGADO EN EL PERIODO EN QUE PRETENDE HACER EL ACREDITAMIENTO”, la autoridad determinó como improcedente el Impuesto al Valor Agregado acreditable declarado por la actora en cantidades de **\$32,723.02 y \$56,261.00**, porque la actora no cumple con el requisito de acreditamiento previsto en el artículo

5º, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al tratarse de erogaciones que no fueron pagadas en el periodo de septiembre de 2017, periodo en que pretende realizar el acreditamiento que da origen al saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado.

Es decir, atendiendo a las razones expuestas por la autoridad **demandada en la resolución impugnada**, se advierte que el argumento esencial bajo el cual sustentó su determinación, lo constituye el hecho de que a su consideración **no resultó procedente el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado** realizado por la actora en cantidades de **\$32,723.02 y \$56,261.00**, en el mes de septiembre de 2017, **porque el Impuesto al Valor Agregado que pretende acreditar no se encuentra efectivamente pagado en el mes de que se trata**, esto es, que haya sido pagado en el mes en que se realizó el acreditamiento (septiembre de 2017), incumpliendo con lo dispuesto en el artículo 5º, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En relación con lo anterior, sostiene el demandante esencialmente, que es ilegal la resolución impugnada, toda vez que el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado derivado de las operaciones celebradas con su proveedor **** ** ******* ****** ** ******, resultaba plenamente procedente en el mes de septiembre de 2017, ya que fue en ese mes en el que cumplió con la totalidad de los requisitos previstos en el artículo 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que con independencia del mes en que fue efectivamente pagado el Impuesto al Valor Agregado, debe quedar claro que en el mes de septiembre de 2017 fue el periodo en el cual se cumplieron a cabalidad todos los requisitos, porque fue en ese mes en el que se expidieron los comprobantes fiscales digitales por internet respectivos.

Es importante destacar en este punto que **resulta ser un hecho no controvertido por las partes**, incluso reconocido expresamente por la parte actora en su escrito de demandada, que la parte actora en el **mes de septiembre de 2017** pretende efectuar el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado en cantidades de **\$32,723.02 y \$56,261.00**, derivado de operaciones realizadas con distintos proveedores y por concepto de Impuesto al Valor Agregado pagado en la importación de bienes; así como también reconocen el hecho de que el Impuesto al Valor Agregado fue efectivamente pagado en los meses de mayo, julio y agosto de 2017.

Por tanto, se tienen como ciertos y hacen prueba plena, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Página 127 de 131

En segundo lugar, es importante señalar que durante la **audiencia de fijación de litis** de fecha **14 de mayo de 2025**, visible a fojas **1266 a 1268** de autos, desahogada con fundamento en lo dispuesto por el artículo 58-22 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el Magistrado Instructor señaló que los puntos litigiosos, en lo que interesa en el presente considerando son los siguientes:

“...

2. De igual manera, **como otro punto de litis**, y en relación con el numeral 1.1., esta Sala deberá analizar si la actora acredita que las operaciones efectuadas con diversos proveedores, de las que deriva un Impuesto al Valor Agregado trasladado y acreditable por las cantidades de **\$32,723.02 y \$56,261.00**, cumplen con el requisito establecido en el artículo 5, primer párrafo, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para el periodo revisado, consistentes en que el impuesto se encuentre efectivamente pagado en el mes en que pretende realizar el acreditamiento.

...”

Por tal motivo, atendiendo a las razones expuestas en la resolución impugnada, en relación con el análisis efectuado al concepto de impugnación planteado por la actora, resumido al inicio del considerando que nos ocupa; con base en los argumentos de defensa formulados por la autoridad en su contestación a la misma; así como en lo establecido en la **audiencia de fijación de litis** de fecha **14 de mayo de 2025**, a juicio de esta Juzgadora se trata de la misma problemática planteada y resuelta en el considerando SEXTO de esta sentencia, incluso se señalo en la audiencia de fijación de litis que este punto de litis, tenía relación con la probelma´tica planteada en el numeral 1.1., consistente en:

“...

1.1. Esta Sala deberá analizar si la actora acredita que las operaciones efectuadas con su proveedor y parte relacionada ** * * * * *, de las que deriva un Impuesto al Valor Agregado acreditable por la cantidad total de **\$92,480,000.00**, cumplen con el requisito establecido en el artículo 5, primer párrafo, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para el periodo revisado, consistentes en que el impuesto se encuentre efectivamente pagado en el mes en que pretende realizar el acreditamiento.

...”

De manera que al tratarse de la misma problemática, en obvio de innecesarias repeticiones esta Sala considera necesario tener por reproducidos en este punto como si a la letra se insertasen **los razonamientos** vertidos en el considerando SEXTO de este fallo, y con base este Sala arriba a la conclusión de que resultan infundados los argumentos de anulación planteados por la actora, en el sentido de que el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado debe

hacerse hasta que se cumplan con todos los requisitos fiscales para realizarlo, por lo que si bien es cierto los contribuyentes están obligados a emitir un comprobante fiscal digital por internet por las operaciones que lleven a cabo, también lo es que no existe disposición alguna que establezca que el comprobante debe corresponder necesariamente al mes en que se pagó la contraprestación.

En efecto, son infundados los argumentos de la actora, dado que sí existe disposición que establece que el comprobante fiscal debe corresponder necesariamente al mes en que se pagó la contraprestación, puesto que como ha quedado establecido por esta Sala en el considerando SEXTO de este fallo, de una interpretación sistemática y funcional a los artículos 1º, 1º-B, 4º y **5º, primer párrafo, fracción II**, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con lo dispuesto en el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación y artículos 25, primer párrafo y **27, primer párrafo, fracciones III y XVIII, primer párrafo**, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, disposiciones vigentes para [el ejercicio fiscal de 2017](#), para efectos del acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado, **tratándose del comprobante fiscal** a que se refiere la fracción II del artículo 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, **los contribuyentes se encuentran obligados a obtenerlo** a más tardar el día en que deban presentar su declaración esto es, **a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago**.

De igual manera, **este Sala arriba a la conclusión de que resultan infundados los argumentos de anulación planteados por la actora**, en los que manifiesta que de una correcta interpretación, los contribuyentes válidamente pueden acreditar el impuesto, una vez que hayan satisfecho los siguientes requisitos: a) que el Impuesto al Valor Agregado haya sido trasladado expresamente a los contribuyentes, b) que el Impuesto al Valor Agregado conste por separado en los comprobantes fiscales que al efecto se emitan, sin que se establezca como requisito adicional temporalidad alguna, y c) que el Impuesto al Valor Agregado traslado haya sido efectivamente pagado en el mes en el que se trate, lo cual sostiene que acreditó en todo momento.

Sin embargo, como ha quedado establecido con antelación, en criterio de esta Sala, el momento del acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado será en el mes en que se cause el impuesto, y para ello se deberán cumplir con **los tres requisitos** establecidos en las fracciones I, II y III, del primer párrafo, del artículo 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Así, contrario al argumento de la actora, el **momento** en que se debe realizar el acreditamiento **es cuando se causa el impuesto**, mientras que el

cumplimiento de los tres requisitos previstos en el artículo 5º, primer párrafo, fracciones I, II y III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para **el ejercicio fiscal de 2017**, únicamente constituyen **la obligación para que sea procedente dicho acreditamiento**.

Por tal motivo, el hecho de que la actora pretenda efectuar el acreditamiento **del Impuesto al Valor Agregado en cantidades de \$32,723.02 y \$56,261.00**, en el mes de septiembre de 2017, porque aparentemente fue hasta esa fecha en la que obtuvo los comprobantes fiscales digitales por internet; sin embargo, el Impuesto al Valor Agregado **fue efectivamente pagado en los meses de mayo julio y agosto de 2017**.

De manera que acorde con lo resuelto por esta Sala, si el Impuesto al Valor Agregado fue efectivamente pagado por la actora por las siguientes cantidades de **\$32,723.02 y \$56,261.00**, en los meses de mayo, julio y agosto de 2017; entonces, es ese **momentos (fechas)** en los que la actora debió realizar el acreditamiento, desde luego, cumpliendo para ello con los tres requisitos previstos en el artículo 5º, primer párrafo, fracciones I, II y III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para **el ejercicio fiscal de 2017**.

Dicho de otra manera, contrario a lo que pretende la parte actora, **no es procedente el acreditamiento** del Impuesto al Valor Agregado realizado en cantidades de **\$32,723.02 y \$56,261.00**, respecto de las operaciones efectuadas con diversos proveedores, **en el mes de septiembre de 2017**.

DÉCIMO.- Ahora bien, como se señaló en la **audiencia de fijación de litis** de fecha **14 de mayo de 2025**, como consecuencia de la determinación a la cual ha arribado esta Sala al resolver los puntos de litis anteriores, en relación con el concepto de impugnación planteado por la actora en su escrito inicial de demanda, identificado como **QUINTO**, mismo que reitera en sus alegatos, esta juzgadora debe pronunciarse sobre la existencia, o no, del derecho de la actora a la devolución solicitada del saldo a favor de Impuesto al Valor Agregado correspondiente **al periodo de septiembre de 2017**, en cantidad de **\$92´194,938.00**.

Al respecto, es importante destacar que al analizar la totalidad de los conceptos de impugnación planteados por la actora en su escrito de demanda se

advierde, **que no demostró la ilegalidad de la resolución impugnada**, pues para ello tenía la obligación de desvirtuar la totalidad de los motivos por los cuales la autoridad demandada negó la devolución solicitada, lo que en el caso concreto no ocurrió.

En consecuencia, **al haber resultado parcialmente fundados los argumentos de anulación de la actora**, de acuerdo con los razonamientos vertidos por tes Sala en los Considerandos SEXTO, SÉPTIMO, OCTAVO y NOVENO de este fallo, esta Sala arriba a la conclusión que lo resuelto por la autoridad demandada al emitir la resolución impugnada es esencialmente correcto y, por vía de consecuencia, se encuentra debidamente fundada y motivada, **por lo que no se puede declarar su nulidad**.

En tales condiciones, debe subsistir la presunción de legalidad que la ley le concede a la resolución impugnada, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 42 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, por lo que es procedente reconocer su validez, en términos de lo previsto en el diverso ordinal 52, fracción I, del citado ordenamiento legal.

Atendiendo a lo anterior, al haberse reconocido la legalidad y validez de la resolución impugnada, **este Órgano Jurisdiccional**, en términos de lo dispuesto por el artículo 50, párrafo quinto, y 52, fracción V, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, **se encuentra imposibilitado para entrar al análisis de la procedencia del derecho a la devolución reclamado por la actora**.

Por lo anteriormente expuesto y con fundamento en lo establecido por los artículos 49, 50 y [58-28, fracción I](#), de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, es de resolverse y se resuelve:

I.- Ha resultado **procedente** el presente juicio de nulidad, en el que la **parte actora no acreditó los extremos de su pretensión**, en consecuencia;

II.- Se **reconoce la validez de la resolución impugnada**, misma que quedó debidamente descrita en el Resultando 1 de este fallo.

III.- NOTIFÍQUESE POR BOLETÍN JURISDICCIONAL A LAS PARTES.

Así lo resolvieron y firman, los integrantes de la Sala Especializada en materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo: **Magistrado FRANCISCO**

JAVIER MARÍN SARABIA, Titular de la Primera Ponencia; **Magistrado AXEEL MIGUEL ARANA CASTAÑOS**, Titular de la Segunda Ponencia e [Instructor en este juicio](#); así como la Licenciada **MARÍA MAGDALENA DÍAZ ZAVALA**, en suplencia por ausencia del Magistrado Titular de la Tercera Ponencia, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 48, segundo párrafo, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, y en términos de los numerales Primero y Segundo, del Acuerdo **G/JGA/16/2025** de fecha **20 de mayo de 2025**, dictado por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal, quien funge además como [Presidenta de la Sala](#); ante el Secretario de Acuerdos, Licenciado **ISRAEL ROBERTO SÁNCHEZ GÓMEZ**, que actúa y da fe.

FRANCISCO JAVIER MARÍN SARABIA.
Magistrado Titular de la Ponencia I.

AXEEL MIGUEL ARANA CASTAÑOS.
Magistrado Titular de la Ponencia II.

MARÍA MAGDALENA DÍAZ ZAVALA.
En suplencia por ausencia del Magistrado Titular de la Ponencia III
[y Presidenta de la Sala.](#)

ISRAEL ROBERTO SÁNCHEZ GÓMEZ.
Secretario de Acuerdos.

“El nueve de enero de dos mil veintiséis, la licenciada BRENDA GRISEL OLVERA HERNÁNDEZ, Secretaria de Acuerdos con adscripción en Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, hago constar y certifico que en términos de lo previsto en los artículos 108, 113, fracción I y III, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, esta versión pública suprime toda aquella información considerada legalmente como confidencial, por tratarse de (nombres de personas físicas, domicilio de la parte actora, número de cuentas bancarias, nombre de un despacho, nombre de personas físicas que no son parte del juicio y número de comprobante fiscal, etc.). Conste.”