

RESOLUCIÓN DE JUICIO EN LA VÍA ORDINARIA

Culiacán, Sinaloa, a **dieciséis de octubre de dos mil veinticinco**. Vistos los autos del juicio citado al rubro e integrada la Primera Sala Regional en Sinaloa del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, por el **Magistrado Lawrence Salomé Flores Ayvar**, Titular de la Primera Ponencia y Presidente de la Sala, adscrito mediante Acuerdo G/JGA/1/2025 emitido por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal, así como la Primera Secretaria de Acuerdos de la Segunda Ponencia, **Licenciada Mireya Guadalupe Quintero Sarabia**, en funciones de Magistrada de la Segunda Ponencia, con fundamento en el artículo 48 de la Ley Orgánica de este Tribunal y el Acuerdo G/JGA/45/2024 emitido por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal y el **Magistrado Gustavo Ruiz Padilla**, Titular de la Tercera Ponencia, adscrito mediante Acuerdo G/JGA/9/2024 emitido por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal, con la asistencia de la Secretaria de Acuerdos Licenciada Dulce María López López, conforme a lo previsto por los artículos 49 y 50, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se procede a pronunciar sentencia definitiva en el juicio tramitado en la vía ordinaria al rubro citado, en los siguientes términos.

RESULTANDOS

1º. Por escrito recibido en la Oficialía de Partes Común de las Salas Regionales En Sinaloa de este Tribunal Federal el **29 de enero de 2025**, compareció el C. *********, en representación legal de *********, demandando la nulidad de la resolución contenida en el oficio 600-51-2024-09022, de 27 de noviembre de 2024, emitida por la Administradora Desconcentrada Jurídica de Sinaloa "1", de la Administración General Jurídica del Servicio de Administración Tributaria, a través de la cual resuelve el recurso de revocación *********, confirmando la validez de la resolución contenida en el oficio 500-51-00-01-01-2024-0039731, de 02 de julio de 2024, emitida por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Sinaloa "1", del Servicio de Administración Tributaria, mediante la cual resolvió autorizar parcialmente la solicitud de devolución de saldo a favor, por concepto de Impuesto al Valor Agregado, correspondiente al periodo de febrero de 2024, registrado con el número de control *********.

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

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

CONSIDERANDOS

PRIMERO. Esta Sala es competente para conocer y resolver el presente asunto en términos de lo ordenado por los artículos 49 y 50, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, numerales; 1, 2, 3, 4, 6, fracción III, 28, fracción I, 29, 30, 31, 34, 35, 36, fracciones VIII y XV, 42, fracciones II y VIII, 59, fracciones I, II, IV, V y X, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, expedida mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de julio de 2016; [así como los diversos 48, fracción III, 49, fracción III, 81, fracción III, y demás aplicables del Reglamento Interior de este Tribunal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de julio de 2020.](#)

SEGUNDO. La existencia jurídica de la resolución administrativa materia de esta controversia, se encuentra debidamente acreditada en autos, en términos de lo dispuesto por los artículos 15, fracción III, 46, fracción I, de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, 93, fracciones I y II, 95, 129, 199, 200, y 202, del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria por disposición expresa del artículo 1º de la citada Ley, [toda vez que el demandante exhibe en el presente juicio el documento en el que consta dicho acto y fue reconocida por la autoridad demandada al formular su contestación.](#)

TERCERO. En el **primer** concepto de impugnación de la demanda, la parte actora manifiesta que son ilegales los motivos de rechazo señalados por la autoridad, en virtud de que la autoridad fiscal actuó de manera contraria en el trámite de solicitud de devolución, ya que previo a resolver, debió requerirle por segunda ocasión.

Refiere que corría a cargo de la autoridad demandada analizar los elementos con que contaba para determinar la procedencia de la devolución solicitada, por lo que, si la autoridad concluyó no darle validez al contrato por constar en copia simple, debió en todo caso requerir por la documentación e información necesaria para poder acreditar el alcance probatorio del contrato cuestionado.

Señala que con las pruebas aportadas ante la autoridad, se contienen elementos suficientes para acreditar la existencia de las operaciones con el proveedor.

Aduce que no es su obligación tener que acreditar qué personal de dicho proveedor supuestamente presentó las referidas declaraciones de pago, ya que eso lo llevó a cabo una persona moral distinta a la hoy actora.

Manifiesta que con las documentales aportadas se advierte el tiempo, modo y lugar que el proveedor llevó a cabo los servicios exactamente descritos en los informes, máxime que la autoridad no analiza si tiene relación con la hoy actora.

Señala que en caso de no estar satisfecho con las documentales aportadas, quedaban a salvo las facultades de comprobación para que la autoridad fiscal ejerciera tales facultades con la hoy demandante conforme a lo dispuesto por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación; así como, con el proveedor que llevó a cabo la prestación de servicios profesionales mediante la compulsa a terceros y de consultoría en dichas áreas.

Aduce que la autoridad demandada al resolver el recurso de revocación mejora la motivación de la recurrida, al señalar como motivación el argumento de que la hoy actora no demuestra la indispensabilidad de los gastos efectuados, es decir, que al no realizarlos tendría como consecuencia que sus actividades se disminuyesen o suspendieran, lo cual no fue motivo de sustento en la resolución que resolvió la solicitud de devolución.

Refiere que la conclusión de la autoridad en cuanto a que no se acreditó la materialización de las operaciones, es desmedida ya que no cuestionó el flujo de recursos económicos, ni la procedencia de los registros contables, así como la autenticidad de las facturas.

En el **segundo** concepto de anulación, la parte actora señala que la autoridad mejoró la motivación de la autoridad fiscalizadora, al considerar que el tercero *****
***** ** ** ***** ** ***, puso a su disposición trabajadores para la realización de los servicios especializados (según el contrato referido), sin tener esa autoridad facultades para ello.

Señala que es ilegal que la autoridad ubique al tercero *****
***** ** ** ***** ** ***, como persona obligada a registrarse en el Registro de Prestaciones de Servicios Especializados u Obras Especializadas, ya que la empresa no puso a disposición de la parte actora, trabajadores propios, por lo cual no se da la materia de subcontratación laboral, motivo por el cual dicha moral no se encontraba obligada a registrarse en dicha plataforma.

Refiere que es incorrecta la interpretación que realiza la autoridad de la cláusula primera del contrato de prestación de servicios, al considerar que la empresa llevaría a cabo los servicios profesionales en el domicilio de la hoy actora, lo cual es erróneo, debido a que en

el contrato se estipuló que el proveedor realizaría los servicios en el domicilio del proveedor y con su propio equipo y que el personal no depende ni estaría subordinado a la hoy actora, por lo que no se actualiza la figura de subcontratación laboral.

En el concepto de impugnación identificado con el inciso **B)**, argumenta la demandante que la resolución recurrida es ilegal al carecer de la debida fundamentación de la competencia, en razón de que excede sus facultades dentro de una solicitud de devolución decretando que no se acredita la materialidad de las operaciones, [sin haber citado dentro de la resolución impugnada el artículo 69-B del Código Tributario](#), para concluir que no se acredita la materialidad de las operaciones.

Señala que en la Ley del Impuesto al Valor Agregado no se encuentra previsto como requisito que deba demostrarse la materialidad de las operaciones.

Niega lisa y llanamente que su proveedor se encuentra publicado en el listado definitivo que prevé el cuarto párrafo del citado artículo 69-B, del Código Fiscal de la Federación.

Aduce que resulta ilegal la resolución recurrida al haber rechazado la solicitud de devolución por considerar que las operaciones celebradas con su proveedor no se materializaron, sin seguir el procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, o en su caso, ejercer las facultades de comprobación en contra de la actora, al estar en oportunidad para ello, y al no haberse respetado por la autoridad fiscal, violó en su contra los derechos de audiencia, legalidad, debido proceso y seguridad jurídica consagrados en los artículos 14, 16 y 17 Constitucionales; 2, fracción X y XI de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

La actora ofrece como prueba para demostrar sus afirmaciones, la copia certificada del Contrato de Prestación de Servicios de Profesionales y Consultoría de 03 de enero de 2022 e iguala mensual, así como el Primer Convenio Modificatorio de 05 de mayo de 2022, probanzas que se ofrecen, ya que no le fueron requeridas por segunda ocasión por la autoridad fiscal en el trámite de solicitud de devolución.

Refiere que exhibió como prueba un informe de actividades generado por "*****
***** ** ** ** **." a solicitud de "***** ** **
**.", en el que se señala de forma detallada qué servicios fueron brindados por el proveedor en beneficio del cliente en el período de febrero de 2024, en ejecución del contrato de prestación de servicios suscrito entre ambas partes, documental de cuyo contenido así como de la información anexada a la misma, se acredita la efectiva realización en "modo, tiempo y lugar" de la prestación de servicios.

Además, dicha documentación concuerda con el contenido de la contabilidad de la contribuyente, ya que en esta última se reflejan los pagos provisionales efectuados con su acuse, la presentación y envío de la contabilidad electrónica, los pagos por concepto de Impuesto Sobre Nóminas correspondientes a los períodos solicitados en devolución, los estados financieros elaborados (balance, estado de resultados y analítica), el reporte de las facturas pagadas a proveedores, la determinación y pago de la nómina de esos mismos períodos así como la determinación y el pago de las cuotas obrero patronales correspondientes.

Señala que la autoridad omitió valorar de manera adminiculada la información y documentación que le fue presentada por ***** ***, para sustentar la procedencia de la devolución.

Manifiesta que para llevar a cabo las actividades objeto del contrato, la compañía ***** ***, realizó trabajos respecto a las distintas áreas fiscales y contables de la empresa ***** ***, tales como reportes de contabilidad, determinación de pagos y presentación de pagos provisionales, determinación y revisión de nómina de personal, determinación y revisión de SUA, informe por gestión de recuperación de IVA, elaboración de estados financieros, control de facturas y pagos a proveedores e informe sobre servicios legales del período.

Al contestar la demanda, la autoridad demandada sostuvo la legalidad y validez de la resolución combatida, manifestando que contiene la debida fundamentación y motivación requerida por el artículo 38 fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.

A juicio de esta Sala, resultan **parcialmente fundados** los argumentos planteados por la parte actora, pero insuficientes para declarar la nulidad de la resolución combatida, por los motivos siguientes.

Al interpretar lo dispuesto por el artículo 16, Constitucional¹, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, concluyó que todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario,

¹**Artículo 16.** Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

contrato y el papel de trabajo exhibidos, por tratarse de documentos privados de fácil confección y elaboración.

- Los registros y comprobantes de los pagos realizados, no son idóneas para acreditar la materialidad de las operaciones, ya que solo denotan un flujo de efectivo entre las partes, mas no así la efectiva realización de los servicios.
- Señala que la hoy actora no comprueba la materialidad de las operaciones realizadas con su proveedor ***** , por lo que no procede el acreditamiento del impuesto al valor agregado.
- Determina que no tiene derecho al acreditamiento del impuesto al valor agregado, en virtud de que no cumple con los requisitos de deducibilidad previstos en el artículo 27, fracción V, último párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en relación con el 5 fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ya que los conceptos facturados en los comprobantes fiscales expedidos por su proveedor consisten en [servicios de consultoría en las áreas de desarrollo organizacional, planeación estratégica, alta dirección y control de calidad](#), por lo que tales operaciones son ajenas a la actividad principal de la hoy actora, en consecuencia se trata de [servicios u obras especializados](#). Por lo que, realizó la consulta a la página en internet de la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, específicamente al registro de prestaciones de servicios especializados u obras especializadas "REPSE", de la cual conoció que el proveedor no se encuentra registrado.

Ahora bien, la parte actora promovió recurso de revocación en contra de la resolución recurrida, al cual le recayó el oficio 600-51-2024-09022, aquí combatido, en la cual la autoridad reiteró los motivos de rechazo de la autoridad fiscal, indicando que las pruebas aportadas por la demandante no son idóneas ni suficientes para demostrar la materialidad de las operaciones.

En la resolución recaída al recurso, la autoridad señaló que respecto al contrato simple de prestación de servicios que aportó al trámite de devolución, únicamente acredita que se realizaron diversas manifestaciones, pero no otorga veracidad de los hechos declarados en tal documento, por lo que la veracidad de los hechos debió probarse con otros medios de convicción que demuestren que el negocio mercantil y jurídico planteado es real.

La autoridad señala que si bien se aportó como prueba un informe de actividades generado por su proveedor, así como diversa documentación con la que pretende demostrar la materialidad de las operaciones, del análisis a tales documentos advirtió que siguen careciendo de elementos suficientes a fin de acreditar la existencia de las operaciones realizadas con el proveedor.

Refiere que los informes de actividades emitidos por el proveedor ***** , son insuficientes para demostrar la materialidad, ya que únicamente enlista una serie de actividades supuestamente realizadas, pero no ofrece prueba documental alguna con la cual acredite que efectivamente se llevaron a cabo todas esas actividades por parte del personal del proveedor.

Que los informes de actividades no dan certeza del tiempo, lugar y modo de que efectivamente personal adscrito al proveedor hayan llevado a cabo los servicios exactamente descritos en los informes, ya que señala que llevó a cabo la determinación y presentación de impuestos federales, exhibiendo los acuses de presentación del pago provisional del impuesto sobre la renta de febrero de 2024; sin embargo, no indica ni acredita cómo fue que puso a disposición del proveedor su contabilidad para efecto de que llevara a cabo la determinación y presentación de impuestos federales, no indica ni acredita que personal del proveedor fue que presentó las declaraciones, pues con los acuses únicamente acredita que la hoy actora realizó la presentación de las declaraciones mensuales de impuesto sobre la renta por retenciones por salarios, pero no acredita que haya sido personal del proveedor quien presentó las declaraciones.

Asimismo, sostuvo que al haberse pactado la prestación de servicios profesionales con un carácter especializado, tratándose efectivamente de servicios especializados por ser ajenos a la actividad principal de la hoy actora, puesto que de lo contrario no tendría la necesidad de contratar dichos servicios; entonces, de conformidad con el artículo 15-D tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, puede dar efectos fiscales a los pagos realizados por la prestación de esos servicios, siempre que el proveedor se encuentre registrado en el Registro de Prestaciones de Servicios Especializados u Obras Especializadas, por lo que la hoy actora debió verificar que el contratista contaba con dicho registro.

Del análisis a la resolución combatida y a la recurrida, se advierte que medularmente la autoridad rechazó la solicitud de devolución de impuesto al valor agregado por dos motivos, el primero por no acreditarse la materialidad de las operaciones y el segundo porque no se cumplió con el requisito de deducibilidad previsto en el artículo 27 fracción V, último párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, debido a que al tratarse de servicios especializados el proveedor debió registrarse en el registro de prestaciones de servicios especializados u obras especializadas "REPSE" a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo, y al no haberlo hecho, la actora no cumplió con el requisito exigido por el último párrafo de la fracción V del artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en relación con el diverso 5 fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, relativo a "*verificar cuando se efectúe el pago de la contraprestación por el servicio recibido, que el contratista cuente con el registro a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo*".

A). Respecto al motivo de rechazo relativo a que, con la documentación aportada por la hoy actora **no se acredita la existencia material de las operaciones** de las que deriva el impuesto al valor agregado solicitado en devolución. Tal motivo **resulta ilegal** por lo siguiente.

Los artículos 5 fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establecen lo siguiente:

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

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

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

Ley del Impuesto Sobre la Renta

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

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

De los preceptos reproducidos se advierte que, para que pueda operar el acreditamiento del impuesto al valor agregado es necesario que el impuesto corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades del contribuyente.

Por otra parte, respecto a la verificación de la materialización de las operaciones, es necesario precisar que en el ejercicio de la facultad comprobatoria, las autoridades fiscales están facultadas para verificar que los contribuyentes, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados, han cumplido con las disposiciones tributarias, pues, precisamente, las facultades de comprobación tienen por objeto corroborar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales lo cual necesariamente comprende dotar de eficacia a las implicaciones fiscales que un contribuyente pretendió dar a determinados actos jurídicos que supuestamente realizó y de los que, atendiendo al principio de autodeterminación y la obligación de llevar contabilidad, debería contar con los medios para acreditar su materialización.

Pensar lo contrario, implicaría limitar, en contra de su naturaleza, la finalidad de la facultad de comprobación al impedir a la autoridad demandada califique la documentación aportada y emitir una conclusión conforme al estudio efectuado.

De ahí que, la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación está autorizada para valorar los medios o documentos aportados por el contribuyente, o terceros relacionados y concluir, como ocurrió en la especie, al precisar que la contribuyente no acreditó la materialización de actos jurídicos a los que se pretendió dar efectos fiscales, esto es, no demostró que efectivamente se hubieran recibido los servicios al no aportar la documentación que acredite su realización.

El alcance de la facultad comprobatoria, en la forma que se ha expuesto, encuentra cabida en la tesis aislada 2a. CXLVII/2016 (10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que establece:

"FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DE GESTIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. ASPECTOS QUE LAS DISTINGUEN. Desde la perspectiva del derecho tributario administrativo, la autoridad fiscal, conforme al artículo 16, párrafos primero y décimo sexto, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos puede ejercer facultades de gestión (asistencia, control o vigilancia) y de comprobación (inspección, verificación, determinación o liquidación) de la obligación de contribuir prevista en el numeral 31, fracción IV, del mismo Ordenamiento Supremo, concretizada en la legislación fiscal a través de la obligación tributaria. Así, dentro de las facultades de gestión tributaria se encuentran, entre otras, las previstas en los numerales 22, 41, 41-A y 41-B del Código Fiscal de la Federación; en cambio, las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se establecen en el artículo 42 del código citado y tienen como finalidad inspeccionar, verificar, determinar o liquidar las referidas obligaciones, facultades que encuentran en el mismo ordenamiento legal invocado una regulación y procedimiento propios que cumplir.

Esta tesis se publicó el viernes 06 de enero de 2017 a las 10:07 horas en el Semanario Judicial de la Federación."^[2]

Es decir, no basta el cumplimiento de los requisitos fiscales de los comprobantes para que automáticamente se proceda a la deducción de las cantidades contenidas en los mismos; ello, pues la diferencia existente entre el cumplimiento de los requisitos fiscales de los comprobantes y su deducción para los cuales sirven, se sintetiza en que aquéllos son los medios y ésta es una de las posibles consecuencias que pueden tener.

La anterior afirmación se sustenta, en lo conducente, con la tesis 1a. CXCVII/2013 (10a.), de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que a continuación se inserta:

"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.

^[2] Tesis: 2a. CXLVII/2016 (10a.). Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Décima Época. Libro 38, Enero de 2017, Tomo I. Página: 796.

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.
Amparo directo en revisión 84/2013. Lechera Alteña, S.A. de C.V. 6 de marzo de 2013. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.”^[3]

Una vez sentado lo anterior, se tiene que la parte actora manifestó que las operaciones consistieron en **los servicios de consultoría en las áreas de desarrollo organizacional, planeación estratégica, alta dirección y control de calidad, y** que dichos servicios se los prestó el proveedor ******* ***** ***** ** ** ***** ** ****, los cuales resultan estrictamente indispensables **para la consecución de su actividad económica.**

Para demostrar la materialidad de tales operaciones, la parte actora ofreció como pruebas diversas documentales de tipo contable, contractual y relativas a demostrar la efectiva prestación de servicios, los cuales se encuentran contenidos en el expediente administrativo relativa al trámite de devolución y el formado con motivo de recurso de revocación, los cuales fueron exhibidos por la autoridad demandada y en el que se encuentran las siguientes:

- Constancia de situación fiscal de 22 de abril de 2024.
- Declaración normal presentada por la actora por el periodo febrero de 2024.
- Reporte general de consulta de información de contribuyente (consulta nacional de declaración informativa de operaciones con terceros).
- Estados de cuenta bancarios a nombre de la hoy actora en la institución *********, por el mes de febrero de 2024 y de la institución ******* ****, por el mes de febrero de 2024.
- Libro mayor auxiliar relativo a la cuenta *********, por el mes de febrero de 2024.

^[3] Tesis: 1a. CXCVII/2013 (10a.). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Décima Época. Libro XXI, Junio de 2013, Tomo 1. Página: 601.

- Papel de trabajo del reporte de impuesto al valor agregado fiscal particionado, que contiene todas las facturas efectivamente cobradas por el mes de febrero de 2024.
- Contrato de prestación de servicios profesionales y consultoría de 03 de enero de 2022, celebrado por la hoy actora con ***** ***** ***** **
** ***,.
- Escrito de 05 de marzo de 2024, signado por ***** ***** *****
***** , como Jefe de Contabilidad de ***** ***** ***** **
** ***** ** ***, en el que se informa a la hoy actora las actividades que se realizaron en febrero de 2024.

Los elementos de pruebas antes descritos, ofrecidos por el hoy actor ante la autoridad demandada y que obran agregados en los expedientes administrativos, constituyen documentales de carácter privado, cuyo valor probatorio se regula por lo dispuesto por los artículos 197, 203 y 210 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria al procedimiento contencioso administrativo de conformidad con el artículo 1º de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, los cuales señalan lo siguiente:

ARTICULO 197.- El tribunal goza de la más amplia libertad para hacer el análisis de las pruebas rendidas; para determinar el valor de las mismas, unas enfrente de las otras, y para fijar el resultado final de dicha valuación contradictoria; a no ser que la ley fije las reglas para hacer esta valuación, observando, sin embargo, respecto de cada especie de prueba, lo dispuesto en este capítulo.

ARTICULO 203.- El documento privado forma prueba de los hechos mencionados en él, sólo en cuanto sean contrarios a los intereses de su autor, cuando la ley no disponga otra cosa. El documento proveniente de un tercero sólo prueba en favor de la parte que quiere beneficiarse con él y contra su colitigante, cuando éste no lo objeta. En caso contrario, la verdad de su contenido debe demostrarse por otras pruebas.

El escrito privado que contenga una declaración de verdad, hace fe de la existencia de la declaración; más no de los hechos declarados. Es aplicable al caso lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 202.

Se considera como autor del documento a aquél por cuya cuenta ha sido formado.

ARTICULO 210.- El documento privado que un litigante presenta, prueba plenamente en su contra, de acuerdo con los artículos anteriores.

De los preceptos antes transcritos se advierte que el tribunal goza de la más amplia libertad para hacer el análisis de las pruebas rendidas; para determinar el valor de las mismas, unas enfrente de las otras, y para fijar el resultado final de dicha valuación contradictoria; a no ser que la ley fije las reglas para hacer esta valuación, observando, sin embargo, respecto de cada especie de prueba, lo dispuesto en ese capítulo.

Y que, el documento privado forma prueba de los hechos mencionados en él, sólo en cuanto sean contrarios a los intereses de su autor, cuando la ley no disponga otra cosa. El documento proveniente de un tercero sólo prueba en favor de la parte que quiere beneficiarse con él y contra su colitigante, cuando éste no lo objeta. En caso contrario, la verdad de su contenido debe demostrarse por otras pruebas.

Así pues, el valor probatorio de las documentales privadas por tratarse de pruebas indiciarias, las cuales quedan al prudente arbitrio del Juzgador y por ende, deben analizarse

de manera concatenada y en su conjunto, a fin de determinar si con las mismas se logra demostrar **que el proveedor ***** ***** ***** ** ** ***** ****. le otorgó a la parte actora los **servicios de consultoría en las áreas de desarrollo organizacional, planeación estratégica, alta dirección y control de calidad.**

Apoya lo anterior el precedente que se invoca a continuación:

“PRUEBA INDICIARIA. SU APLICACIÓN Y OPERATIVIDAD DENTRO DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.- De conformidad con el artículo 197 del Código Federal de Procedimientos Civiles aplicado supletoriamente a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo- el Tribunal Federal de Justicia Administrativa goza de la más amplia libertad para hacer el análisis de las pruebas rendidas dentro del procedimiento jurisdiccional, valorando su alcance y valor probatorio confrontándolas unas frente a otras. Derivado de lo anterior, surge a la vida jurídica la denominada prueba indiciaria, misma que parte de la base que no existe prueba directa de un hecho que precisa ser acreditado, pero sí existen otros hechos que entrelazados a través de un razonamiento lógico e inferencial, lleva a su demostración. Es decir, la prueba indiciaria se desarrolla mediante el enlace de la verdad conocida para extraer como producto la demostración de la hipótesis buscada. Por lo tanto, al analizar el cúmulo probatorio ofrecido en juicio, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa deberá estudiar las probanzas ofrecidas adminiculándolas y confrontándolas unas con otras, para así estar en posibilidad de acreditar o deducir los hechos para los cuales fueron ofrecidas, con la salvedad de que debe de existir una conexión racional entre las pruebas analizadas y los hechos que se obtienen, puesto que de no existir tal conexión, impediría la operatividad de la prueba indiciaria.³

En ese entendido, **de la constancia de situación fiscal de 22 de abril de 2024, que obra agregada a folio 319 de autos, se advierte que la hoy actora se encuentra registrada ante el Registro Federal de Contribuyentes bajo el Régimen General de Ley Personas Morales, con la actividad económica de comercio al por menor de frutas y verduras frescas; por lo que, los servicios otorgados por el proveedor ***** ***** ***** ** ** ***** ****, relativos a **consultoría en las áreas de desarrollo organizacional, planeación estratégica, alta dirección, control de calidad, así como servicios profesionales en áreas administrativas, contable, informática y jurídica**, se presume que resultaban necesarios para la actividad económica que realiza la actora, al considerarse indispensable llevar un manejo y orden en materia contable y fiscal, por tratarse de una empresa que se encuentra obligada a llevar un sistema contable y cumplir con sus obligaciones fiscales.

Asimismo, del libro mayor auxiliar relativo a la cuenta 110302100, por el mes de febrero de 2024, se aprecia que la hoy actora tiene registrado como abono el importe de \$69,600.00, relativo al movimiento de fecha 02 de febrero de 2024, con el proveedor ******* ***** ***** ** ** ***** ****.

³ Tesis VIII-P-1aS-428, visible en la R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 27. Octubre 2018. p. 363.

Del estado de cuenta bancario por el mes de febrero de 2024, de la institución financiera *****, se aprecia que el 02 de febrero de 2024, se registró un movimiento de retiro de la cuenta del hoy actor por el importe de \$69,600.00, mismo que coincide con el importe que registró en el libro mayor, como abono del proveedor ***** *****
***** ** ** **** ** **.

Del papel de trabajo "reporte de impuesto al valor agregado fiscal particionado", que contiene todas las facturas efectivamente cobradas por el mes de febrero de 2024, se advierte que la hoy actora tiene registrado en su contabilidad el movimiento realizado con su proveedor ***** ***** ***** ** ** **** ** **, en fecha 01 de febrero de 2024, por el concepto de servicios de consultoría y administración, por el importe de \$60,000.00, más impuesto al valor agregado por \$9,600.00, dando un total de \$69,600.00; lo cual coincide con el registro señalado en el libro de mayor y el retiro de la cuenta bancaria que se encuentra registrado en el estado de cuenta bancario de *****, antes referido.

Ahora bien, cabe precisar que la parte actora aportó como prueba al trámite de devolución, copia simple del contrato de prestación de servicios profesionales y consultoría de 03 de enero de 2022, celebrado por la hoy actora con ***** ***** ***** **** ** **.; no obstante, mediante la interposición del recurso de revocación aportó dicho contrato en copia certificada por Notario Público número 199 en el Estado de Sinaloa en fecha 03 de enero de 2022, por lo que se procede a valorar el contrato aportado en el recurso de revocación.

El contrato de prestación de servicios de referencia [fue aportado por la demandante ante la autoridad demandada](#) en copia certificada por Notario Público, por lo que, tiene fecha cierta, esto es, se tiene certeza de la fecha de su elaboración, que para tales efectos se considera el [03 de enero de 2022](#), por tanto, de su análisis en conjunto con el resto del caudal probatorio allegado a la autoridad, se puede crear convicción de la eficacia del momento en que consta el mismo.

En este sentido, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la jurisprudencia 2a./J. 161/2019 (10a.), se pronunció en el tópico en cuestión, determinando que 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 a) se inscriban en el Registro Público de la Propiedad, b) a partir de la fecha en que se presenten ante un fedatario público o c) 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.

La tesis jurisprudencial en comento, es del rubro y texto siguientes:

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.

Contradicción de tesis 203/2019. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Séptimo del Tercer Circuito, Segundo del Cuarto Circuito y Tercero, Quinto y Sexto del Tercer Circuito, todos en Materia Administrativa. 23 de octubre de 2019. Cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Yasmín Esquivel Mossa y Javier Laynez Potisek. Ponente: Yasmín Esquivel Mossa. Secretaria: Guadalupe Margarita Ortiz Blanco.

Tesis de jurisprudencia 161/2019 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del seis de noviembre de dos mil diecinueve.

Esta tesis se publicó el viernes 06 de diciembre de 2019 a las 10:18 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 09 de diciembre de 2019, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.⁴

Del aludido contrato se advierte que fue celebrado por [la hoy actora](#) como "El cliente" y ******* ***** ***** ** ** ***** ** ****. en calidad de "El prestador", de cuyas cláusulas se advierte que El prestador se obliga a prestar una serie de servicios profesionales y de consultoría a favor de la hoy actora, en las áreas de desarrollo organizacional, planeación estratégica, alta dirección, control de calidad en áreas administrativas, contable, informática, jurídica y áreas o actividades similares.

En el contrato se estipula que El prestador le otorgará al actor servicios contables y fiscales, por lo cual El prestador mantendrá en su domicilio los registros o asientos contables bajo los requisitos establecidos por el Código Fiscal de la Federación y conforme a ello, el

⁴ Tesis: 2a./J. 161/2019 (10a.). Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Décima Época. Libro 73, Diciembre de 2019, Tomo I, página 466. Registro digital: 2021218.

domicilio fiscal de la hoy actora podrá ser el que le proporcione El prestador, ya que en él estará toda la información relativa a su contabilidad.

Asimismo, se señaló como vigencia del contrato de 5 años a partir del 03 de enero de 2022 al 03 de enero de 2027, de lo que se aprecia que coincide en el rango de fechas que registró el demandante que se realizaron las operaciones observadas por la autoridad, al encontrarse registradas en contabilidad el 02 de febrero de 2024.

Igualmente, en el Anexo A del contrato se formaliza el cobro de cuota mensual por concepto de iguala por la prestación de servicios profesionales y de consultoría, donde acordó el cobro de una cuota mensual por \$60,000.00; dato que coincide con el registro en contabilidad de la parte actora donde señaló como pago de factura a su proveedor *****
***** ***** ** ** ***** ** **, por la cantidad de \$60,000.00, más impuesto al valor agregado por \$9,600.00, dando un total de \$69,600.00.

Por lo que, del análisis en conjunto del [contrato de prestación de servicios, con la constancia de situación fiscal y la documentación contable](#), se presume que con motivo de que la actora se trata de una persona moral constreñida al cumplimiento de las obligaciones fiscales, le resultaba necesario contratar los servicios de un tercero que se encargara de otorgarle servicios [de consultoría en las áreas de desarrollo organizacional, planeación estratégica, alta dirección y control de calidad](#), así como servicios administrativos, contables y fiscales, para lo cual contrató los servicios de *****
***** ***** ***** ** ** *****
** **.

Igualmente, la parte actora aportó como prueba el escrito de 05 de marzo de 2024, signado por *****
***** ***** *****
***** ***** ** ** ***** ** **, en el que se informa a la hoy actora las actividades que se realizaron en febrero de 2024, las cuales comprenden las siguientes: determinación y presentación de impuestos federales (anexando acuse de presentación del pagos provisionales por el periodo de febrero de 2024); presentación y envío de la contabilidad electrónica correspondientes al periodo de febrero de 2024; determinación y presentación ISN (anexa acuse de pago del periodo febrero de 2024); elaboración de estados financieros (anexa balanza de comprobación, estado de resultados y balance general del periodo febrero de 2024); se realizó el pago de facturas a proveedores (proporciona reporte de todas las facturas que fueron pagadas por febrero de 2024); se gestionó la solicitud de devolución de impuesto al valor agregado de diciembre de 2023; determinación y pago de nómina del periodo febrero de 2024 (proporciona acumulado de nómina del mes); y se presentó determinación y pago de cuotas obrero patronales (proporciona resumen de liquidación de dicho resumen).

Si bien es cierto que el escrito antes descrito, constituye un documento privado de fácil confección como lo sostiene la autoridad demandada, ello no es suficiente para restarle valor como prueba indiciaria y analizada como tal, en conjunto con el contrato de prestación de servicios y los documentos contables antes analizados, se puede presumir que, en virtud

B). Por lo que hace al motivo de rechazo relativo a que no se cumplió con el requisito de deducibilidad previsto en el artículo 27 fracción V, último párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, debido a que al tratarse de servicios especializados el proveedor debió registrarse en el registro de prestaciones de servicios especializados u obras especializadas "REPSE" a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo, y al no haberlo hecho, la actora no cumplió con el requisito exigido por el último párrafo de la fracción V del artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en relación con el diverso 5 fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, relativo a *"verificar cuando se efectúe el pago de la contraprestación por el servicio recibido, que el contratista cuente con el registro a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo"*.

Las disposiciones en las que sustenta la negativa de devolución la autoridad, consistentes en los artículos 27 fracción V, último párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; 5 fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 15-D tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y 15 de Ley Federal del Trabajo, establecen lo siguiente:

Ley del Impuesto Sobre la Renta

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

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

...

V. [Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley y las demás disposiciones fiscales en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros](#) o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 76 de esta Ley.

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

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

..."

Ley del Impuesto al Valor Agregado

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

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

Código Fiscal de la Federación

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

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

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

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

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

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

Ley Federal del Trabajo

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

...

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

..."

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

En el caso a estudio, las operaciones de las cuales derivó el impuesto al valor agregado rechazado, corresponden al concepto de "consultoría en las áreas de desarrollo organizacional, planeación estratégica, alta dirección y control de calidad, así como servicios administrativos, contables y fiscales" prestados por el proveedor *****; aduciendo la demandante que en la prestación de tales servicios sus proveedores no pusieron trabajadores a su disposición y que por tal motivo no debe considerarse que hubo subcontratación, motivo por el que no se encontraban obligadas a estar registrados en el Registro de Prestaciones de Servicios Especializados u Obras Especializadas.

No obstante, tal como lo sostiene la autoridad demandada, del contrato de prestación de servicios celebrado con el proveedor *****,, se advierte que se estipuló en la primera cláusula, que El Prestador (*****) se obligó a cumplir con la prestación de servicios en sus propias

instalaciones y con equipo de su propiedad; además, en el apartado de declaraciones II, inciso e), El Prestador declaró que para el cumplimiento de su objeto social cuenta con un equipo de profesionales en diversas áreas, los cuales cuentan los conocimientos especializados para prestar los servicios profesionales; de lo cual se presume que el proveedor le otorgó a la hoy demandante los servicios con sus propios medios, equipo, maquinaria y con su propio personal.

Además, los servicios de [consultoría en las áreas de desarrollo organizacional, planeación estratégica, alta dirección y control de calidad, así como servicios administrativos, contables y fiscales](#), se ubican dentro del supuesto de servicios especializados, en tanto que constituyen labores distintas a la actividad económica de la hoy actora, en el entendido de que ésta se dedica [al comercio de frutas y verduras](#), en tanto que los servicios requeridos del aludido proveedor corresponde a la [consultoría en las áreas de desarrollo organizacional, planeación estratégica, alta dirección y control de calidad, así como servicios administrativos, contables y fiscales](#), que son distintos al comercio de [fruta y verdura](#).

En consecuencia, el hoy actor debió cerciorarse al momento de contratar los servicios de sus proveedores, que éstos cumplieran con la exigencia de encontrarse registrados ante el Registro de Prestadoras de Servicios Especializados u Obras Especializadas.

De lo anterior, se puede concluir que los servicios contratados por la actora a ***** *****, corresponden a servicios u obras especializadas, en tanto que contienen elementos o factores distintivos de la actividad económica que desempeña la hoy actora, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 15-D tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, en tanto que este numeral el otorga el carácter de especializados a los servicios no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante del contribuyente que los recibe.

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

Lo anterior es así, ya que la obligación de inscribirse en el Registro de la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, lo exigen los artículos 15-D tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y el artículo 27 fracción V, tercer párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, conforme a los cuales, se pueden dar efectos fiscales de deducción o acreditamiento a los pagos por subcontratación de servicios especializados que no formen parte del objeto social ni de la actividad preponderante de la contribuyente que los reciba.

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

Con base en las consideraciones anteriores, y contrario a la apreciación de la demandante, la autoridad no determinó la calidad de especializados de los servicios, sino que únicamente justificó la razón por la cual consideró como especializados los servicios otorgados por ***** ** ** ***, para lo cual atendió lo dispuesto por las disposiciones antes analizadas; especificando que ello se debía a que tales servicios son ajenos a la actividad principal de la contribuyente, es decir, no hacen parte de la actividad primordial de la contribuyente, lo cual resulta coherente con lo establecido en los artículos 27, fracción V, último párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y 15-D tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

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

Conforme a las consideraciones anteriores, se tiene que la parte actora **no logra desvirtuar el segundo motivo de rechazo de impuesto al valor agregado**, razón por la cual aun cuando haya desvirtuado el primer motivo, no logra desvirtuar la legalidad de la resolución impugnada, ya que para considerar procedente la acreditación del impuesto con tal proveedor, resultaba necesario que la actora desvirtuara todos los motivos de rechazo señalados por la autoridad demandada.

Resulta aplicable al caso, la siguiente tesis:

DEDUCCIONES.- SI SU RECHAZO SE BASA EN DOS O MÁS MOTIVOS, DEBE DECLARARSE VÁLIDO SI SÓLO SE IMPUGNA UNO DE ELLOS.- Si en la resolución impugnada la autoridad rechaza una deducción fundándola en diversos motivos y el contribuyente sólo impugna uno de ellos sin desvirtuarlo, debe reconocerse su validez por dicho rechazo.

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S2/ 15/2022)

Así lo acordó la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en la sesión pública ordinaria el día siete de julio de 2022.- Firman, la

Magistrada Doctora Magda Zulema Mosri Gutiérrez, Presidenta de la Segunda Sección, el Licenciado Aldo Gómez Garduño, Secretario Adjunto de Acuerdos de la Segunda Sección, quien da fe.

Tesis publicada en la Revista de este Tribunal el martes 23 de agosto de 2022 a las 12:46 horas.”⁵

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

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

R E S O L U T I V O S

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

II. Se reconoce la **validez** de la resolución impugnada descrita en el resultando primero del presente fallo.

III. NOTIFÍQUESE.

Así lo resolvieron y firman por unanimidad el **Magistrado Lawrence Salomé Flores Ayvar**, Titular de la Primera Ponencia, adscrito mediante Acuerdo G/JGA/1/2025 emitido por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal; el **Magistrado Gustavo Ruiz Padilla**, Titular de la Tercera Ponencia, adscrito mediante Acuerdo G/JGA/9/2024 emitido por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal; así como la **Licenciada Mireya Guadalupe Quintero Sarabia**, en funciones de Magistrada de la Segunda Ponencia, con fundamento en el artículo 48 de la Ley Orgánica de este Tribunal y el Acuerdo G/JGA/45/2024 emitido por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal; con la asistencia de la Secretaria de Acuerdos Licenciada Dulce María López López, que actúa y da fe.
DMLL.

Mag. Lawrence Salomé Flores Ayvar

MPML. Mireya Guadalupe Quintero Sarabia

Mag. Gustavo Ruiz Padilla.

Lic. Dulce María López López.

⁵ Tesis: IX-J-2aS-11. R.T.F.J.A. Novena Época. Año I. No. 8. Agosto 2022. p. 24.

“El 20 de febrero de 2026, la licenciada Dulce María López López, Secretaria de acuerdos con adscripción en Primera Sala Regional en Sinaloa, hago constar y certifico que en términos de lo previsto en los artículos 120, 115, párrafos, primero, segundo, tercero y cuarto de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, esta versión pública suprime toda aquella información considerada legalmente como confidencial, por tratarse de nombres de personas físicas, domicilio, datos de identificación de vehículos particulares, ubicación de inmuebles, descripción de personas físicas, etc.). Conste.”