

Ciudad de México, a **veinte de enero de dos mil veinticinco.- 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**.

R E S U L T A N D O

1.- Por escrito presentado en la Oficialía de Partes Común para las Salas Regionales Metropolitanas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa el 09 de mayo de 2023, el ******* ** ***** ** ***,¹ en representación legal de ******* ** ***** ** ***** ** ***,² compareció a demandar la nulidad de la resolución contenida en el oficio número *********,³ de fecha 17 de marzo de 2023, mediante la cual la Subadministradora Desconcentrada de Auditoría Fiscal "6" de la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Nuevo León "2" de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal del Servicio de Administración Tributaria, determinó un crédito fiscal por la cantidad total de \$107,232,600.44, por concepto de Impuesto Sobre la Renta omitido actualizado, recargos y multas, así como también determinó como reparto de utilidades a los trabajadores, la cantidad de \$14,890,068.66, todo ello correspondiente al ejercicio fiscal comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2019.

2.- Con proveído de **17 de mayo de 2023**, 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.- Mediante oficio ingresado en la Oficialía de Partes Común para las Salas Regionales Metropolitanas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa de este Tribunal, el 01 de agosto de 2023, la autoridad demandada formuló su contestación a la demanda; por lo que por acuerdo de **28 de agosto de 2023**, se tuvo por contestada la demanda, y por cumplimentado el requerimiento respecto de la

¹ NOMBRE DEL REPRESENTANTE LEGAL

² NOMBRE DE LA PARTE ACTORA

³ DATOS RELATIVOS A LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA

exhibición del expediente administrativo.

4.- En acta de **07 de noviembre de 2023**, se hizo constar que se llevó a cabo, con la presencia de ambas partes, la audiencia de fijación de litis.

5.- Con acta de **13 de febrero de 2024**, se hizo constar que se llevó a cabo la audiencia especial de peritos.

6.- Por acuerdo del **14 de febrero de 2024**, 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**.

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

PRIMERO.- Esta Sala Especializada en materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo es plenamente competente para conocer del presente asunto, en virtud de que en la especie se configura la hipótesis jurídica prevista en el artículo 3, [fracción II](#), de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa; asimismo, [esta Juzgadora es competente por razón de territorio de acuerdo con los artículos 28, primer párrafo, fracción III, 29 y 30, de la Ley Orgánica invocada, en relación con los diverso 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 de la misma 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.- Este Órgano Colegiado 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 de 2010, del 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.*

Contradicción de tesis 50/2010. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo del Noveno Circuito, Primero en Materias Civil y de Trabajo del Décimo Séptimo Circuito y Segundo en Materias Penal y Administrativa del Vigésimo Primer Circuito. 21 de abril de 2010. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Arnulfo Moreno Flores.

Asimismo, cabe destacar que los argumentos de anulación planteados por la demandante 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 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 expeditez- 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.*

CUARTO.- Esta Juzgadora, antes de entrar al estudio de los conceptos de impugnación planteados por la actora en su escrito de demanda, y los argumentos de defensa planteados por la autoridad demandada al formular su contestación a la misma, estima conveniente señalar que en la **audiencia de fijación de litis** de fecha 07 de noviembre de 2023, desahogada de conformidad con lo dispuesto por el artículo 58-22 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, la litis quedó fijada conforme a los siguientes puntos:

“1.- Como primer punto de litis, la Sala deberá resolver si resulta legal la actuación de la autoridad fiscalizadora, al llevar a cabo la determinación de Ingresos acumulables no declarados en cantidad de \$114,979,330.54, conocidos por los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet emitidos en el año 2019, ante el hecho de que durante el procedimiento de comprobación se omitió presentar la integración de las cuentas de anticipos de clientes de ejercicios anteriores; o si como lo menciona la actora, a dichos comprobantes fiscales le fueron amortizados una serie de anticipos recibidos en ejercicios fiscales anteriores.-----

Para determinar lo anterior se analizará:-----

a) Si los anticipos que fueron amortizados y que corresponden a los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet, ya fueron acumulados en ejercicios anteriores al revisado y si los mismos, ya fueron declarados por la actora.-----

b) Si con la documentación aportada por la actora se acredita que los anticipos fueron debidamente acumulados en ejercicios anteriores.-----

2.- Como segundo punto de Litis, se deberá resolver si resulta legal la determinación de la fiscalizadora, de ingresos acumulables no declarados en cantidad de \$6,826,137.58, para lo cual se deberá analizar:-----

a) Si los depósitos en cantidad \$6,826,137.58, por cobranza, se encuentran debidamente registrados en la contabilidad de la actora.-----

b) Si con la documentación aportada por la actora, se logra acreditar que los ingresos antes mencionados fueron debidamente registrados en su contabilidad, así como si de dicha documentación se logra identificar el momento en que fueron acumuladas las facturas relacionados con los depósitos bancarios.-----

3.- Como tercer punto de litis, la Sala deberá resolver si resulta legal el rechazo de la deducción por gastos en general por la cantidad de \$15.548,214.50; para lo cual se deberá analizar, si con la documentación aportada por la demandante se logra acreditar el pago de los servicios recibidos y que dicho gasto se encuentra en su registro contable, por lo que se cumplió con lo previsto con el artículo 27, fracciones III y IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente 2019.-----

4.- Como siguiente punto de litis, se deberá resolver si resulta legal el rechazo de la deducción por gastos de nómina en cantidad de \$36,969,748.00; para lo cual se deberá analizar si con la documentación aportada por la actora acredita haber realizado cada uno de los pagos por concepto de nómina y que los montos pagados corresponden con los comprobantes fiscales digitales por internet que en su caso se hayan expedido, o si como lo sostiene la autoridad se incumple con lo dispuesto por el artículo 27, primer párrafo, fracción V, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.-----

5.- Como quinto punto de litis, la Sala deberá resolver si es legal el rechazo de la Deducción por Costo de Venta en cantidad de \$59,155,438.00, derivado de que la autoridad fiscalizadora concluyó que la actora no lleva una cuenta contable como costo de lo vendido, incumpliendo con lo dispuesto por el artículo 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ello derivado de que no realizó un registro e identificación en su contabilidad de las erogaciones que por proyecto realizó; o si como lo señala la actora, la autoridad aplicó indebidamente el precepto legal en cita.-----

6.- Corresponderá además a la Sala analizar, si como lo señala la actora, acreditó en el procedimiento fiscalizador y acredita en este juicio, la materialidad de las operaciones realizadas con su proveedor *****
*****⁴, por la cantidad de \$1,066,232.55.-----

7.- Como siguiente punto de litis, corresponderá a la Sala analizar si resulta legal que la fiscalizadora, para efectos de los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta para el ejercicio 2019, haya rechazado la

⁴ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

amortización de pérdidas fiscales en cantidad de \$4,270,505.00, derivado de que la actora no proporcionó la documentación comprobatoria con la que acreditara el origen de dicha pérdida; o si, como lo señala la actora sí aportó soporte documental con el que acredita la pérdida correspondiente.-----

8.- Finalmente, la Sala deberá analizar si fue legal el rechazo de la deducción de pérdida por enajenación de terrenos y activos fijos, en cantidad de \$473,774.00 y \$6,906,610.00 para lo cual se deberá determinar si con la documentación soporte aportada por la actora acredita cumplir con los requisitos de su deducción, así como la depreciación de inversiones de las cantidades antes citadas.-----

...”

QUINTO.- En principio, esta Juzgadora estima conveniente establecer cuáles son los fundamentos y motivos en los que se sustentó la autoridad fiscalizadora al emitir la resolución Impugnada, por lo que se considera necesario realizar un análisis y revisión de la misma, la cual se encuentra contenida en el oficio número *****⁵, de fecha 17 de marzo de 2023, visible de foja 621 a la 873 del expediente principal, y 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 al caso interesa, lo siguiente:

– Que la autoridad fiscalizadora determinó a la actora un crédito fiscal en cantidad total de **\$107,232,600.44**, por concepto de Impuesto Sobre la Renta omitido actualizado, recargos y multas, por ejercicio fiscal de 2019.

– Que en el capítulo denominado **“I. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS MORALES. EJERCICIO REVISADO.- Del 01 de enero de 2019 al 31 de diciembre de 2019”**, visible de la página 105 a la 177 de la resolución impugnada, localizada de foja 725 a la 797 del expediente principal, la autoridad fiscalizadora determinó que la contribuyente revisada proporcionó la declaración anual normal del ejercicio 2019, en la que se manifestaron los siguientes datos y cifras principales:

IMAGEN

– Que en el apartado **“1.- INGRESOS ACUMULABLES. INGRESOS ACUMULABLES DECLARADOS”**, del capítulo antes señalado, visible en la página 107 resolución impugnada, localizada en la foja 727 del expediente principal, la autoridad fiscal señaló que mediante declaración presentada el 31 de marzo de 2020, la contribuyente revisada declaró ingresos acumulables en cantidad de \$46,357,173.00;

⁵ DATOS RELATIVOS A LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA

sin embargo durante la revisión efectuada, la autoridad determinó ingresos omitidos en cantidad de \$167,496,886.54, para efecto del Impuesto Sobre la Renta, que señala, se integran con los siguientes conceptos:

IMAGEN

– Que en el subapartado “**1.1. A) INGRESOS ACUMULABLES CONOCIDOS POR COMPROBANTES FISCALES DIGITALES POR INTERNET (Comprobante Fiscal Digital por Internet) NO DECLARADOS**”, visible de la página 107 a la 122 de la resolución impugnada, localizada de la foja 727 a la 742 del expediente principal, la autoridad fiscal conoció de la consulta realizada al sistema institucional, en términos del artículo 63, primer y último párrafos del Código Fiscal de la Federación, que la contribuyente revisada emitió comprobantes fiscales digitales por internet de ingreso en cantidad de \$114,979,330.54, los cuales no fueron acumulados a sus ingresos para efectos del Impuesto Sobre la Renta, los cuales se integran como se muestra a continuación:

IMAGEN

Que la autoridad fiscalizadora concluyó que la contribuyente revisada, hoy actora:

- ⇒ No proporcionó la aclaración ni documentación soporte respecto de los comprobantes fiscales digitales por internet conocidos del sistema institucional.
- ⇒ Señaló que las facturas observadas no fueron acumuladas debido a que se trata de aplicación de anticipos y descuentos realizados a las mismas facturas, pero la misma no proporcionó el soporte documental a efecto de que se tuviera la certeza de que los anticipos hayan sido acumulados en ejercicios y/o periodos anteriores; de igual forma no proporcionó documentación soporte de los descuentos.
- ⇒ No declaró la cantidad de \$114,979,330.54, como ingresos acumulables, los cuales fueron conocidos por comprobantes fiscales digitales por internet, de conformidad con los artículos 16, primer párrafo, 17 primer párrafo, fracción I, inciso a) y c), de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2019.

– Que en el subapartado “**1.1. B) INGRESOS ACUMULABLES**”

PRESUNTOS CONOCIDOS POR DEPÓSITOS BANCARIOS QUE NO CORRESPONDEN A REGISTROS DE SU CONTABILIDAD", visible de la página 122 a la 136 de la resolución impugnada, localizada de la foja 742 a la 756 del expediente principal, se conoció que la autoridad fiscalizadora observó a la contribuyente revisada **depósitos bancarios en cantidad de \$11,750,014.00, de los cuales logró acreditar el origen y la procedencia.**

– Que en el subapartado **"1.1. C) INGRESOS ACUMULABLES PRESUNTOS CONOCIDOS POR COBRANZA"**, visible de la página 136 a la 153 de la resolución impugnada, localizada de la foja 756 a la 773 del expediente principal, la autoridad fiscal conoció que en relación con la cantidad de \$40,767,542.00, observada como ingresos acumulables por cobranza, la contribuyente revisada **no logró desvirtuar la cantidad de \$6,826,137.58, los cuales se muestran a continuación:**

IMAGEN

– Que en la resolución determinante del crédito fiscal, la autoridad fiscalizadora concluyó en el apartado de ingresos acumulables, que de la cantidad total de **\$121,805,468.12**, \$6,826,137.58 corresponden a INGRESOS ACUMULABLES PRESUNTOS CONOCIDOS POR COBRANZA, mismos que se consideran no declarados en términos del artículo 17, primer párrafo y penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y que la cantidad de \$114,979,330.54 corresponde a INGRESOS ACUMULABLES PRESUNTOS CONOCIDOS POR CFDIS, de conformidad con los artículos 16, primer párrafo, 17, primer párrafo, fracción I, inciso a) y c) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en 2017; así como para efectos de determinar el cálculo y cobro del impuesto omitido anual del Impuesto Sobre la Renta.- de las Personas Morales.- Régimen General de Ley de las Personas Morales, de conformidad con el artículo 1, primer párrafo, fracción I, 9 primer párrafo, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2017, así como la actualización y recargos de conformidad con lo establecido los artículos 17-A, primero y segundo párrafos y 21, primero, segundo y quinto párrafos, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2017.

– Que en el subapartado **"1.2.1.- DEDUCCIONES IMPROCEDENTES"**, visible de la página 153 a la 163 de la resolución impugnada, localizada de la foja 773 a la 783 del expediente principal, la autoridad fiscal conoció lo siguiente:

IMAGEN

⇒ Del total de deducciones improcedentes en cantidad de \$115,184,240.00, observadas por la autoridad, persiste la cantidad de \$52,517,962.50 (Gastos en general y Nómina) conforme a las siguientes precisiones.

1.2.1. A) Respecto a las deducciones llevadas a cabo por la contribuyente revisada por concepto de Pérdida Cambiaria, una vez valoradas las pruebas aportadas por la empresa actora, **la autoridad fiscal pudo considerar como deducciones autorizadas por PERDIDA CAMBIARIA la cantidad de \$6,161,244.00.**

1.2.1. B) Respecto a las deducciones por concepto de Intereses por Préstamo, una vez valoradas las pruebas aportadas por la empresa actora, **la autoridad fiscal pudo considerar procedente como deducciones autorizadas la cantidad de \$3,429,988.00 por concepto de INTERESES.**

1.2.1. C) Respecto a las deducciones por concepto de Gastos en General en cantidad de \$22,670,187.00, con las pruebas aportadas por la contribuyente revisada, sólo logra acreditar el importe de deducciones en cantidad de \$7,121,972.50; por tanto, de las cuentas contables 690903 "*Facturación Gastos de ****", en la cantidad de \$2,130,400.00, y 690904 "*Facturación Gastos de Administración*", en cantidad de \$13,417,814.50, no logra vincular o identificar con documentación comprobatoria, infringiendo lo establecido en el artículo 27, primer párrafo, fracciones III y IV de la ley del Impuesto Sobre la Renta; por tanto, **la autoridad fiscal determinó que persiste el importe de \$15,548,214.50, por concepto de deducciones autorizadas improcedentes por Gastos en General.**

1.2.1. D) Respecto a las deducciones por concepto de Nómina en cantidad de \$36,969,748.00, la autoridad concluyó que la contribuyente revisada no proporcionó las documentales que acrediten el pago y dispersión de las nóminas, por tanto, de conformidad con el artículo 27, primer párrafo, fracción V, segundo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en 2019, **determinó que es improcedente el importe de deducciones en cantidad de \$36,969,748.00.**

– Que en el subapartado "**1.2.2.- DEDUCCIONES IMPROCEDENTES POR COSTO DE LO VENDIDO EN CANTIDAD DE \$59,155,438.00**", visible de la página 163 a la 170 de la resolución impugnada, localizada de la *foja 783 a la 790* del expediente principal, la autoridad fiscal concluyó lo siguiente:

⇒ Del análisis realizado a los registros contables, auxiliares contables y papel de trabajo, todos relacionados con el costo de lo vendido, se observó que la balanza de comprobación no cuenta con registro de costo de lo vendido, sino sólo con cuenta de gastos.

- ⇒ En la declaración anual del ejercicio 2019, para la determinación del costo de lo vendido, no toma en cuenta los saldos de inventario inicial y final.
- ⇒ Se desconoce como determinó el costo de lo vendido que manifiesta en la declaración anual.
- ⇒ No determinó el costo de lo vendido conforme a lo establecido en el artículo 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- ⇒ El costo de lo vendido no se identifica en la contabilidad de la actora.
- ⇒ Se observa que declaró costo de lo vendido en cantidad de **\$59,155,438.00**, sin embargo dicha determinación se realizó de manera incorrecta dado que se realizó sin haber deducido el costo en el momento de la acumulación a los ingresos.
- ⇒ La empresa actora declaró ingresos acumulables en cantidad de \$46,357,173.00 y deducciones autorizadas en cantidad de \$115,184,240.00; es decir, declaró deducciones en una notable desproporción a los ingresos.
- ⇒ De conformidad con lo establecido en el artículo 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, **es improcedente la deducción de la cantidad \$59,155,438.00.**

– Que en el subapartado “**1.2.3.- DEDUCCIONES IMPROCEDENTES QUE CARECEN DE MATERIALIDAD**”, visible de la página 170 a la 177 de la resolución impugnada, localizada de la foja 790 a la 797 del expediente principal, la autoridad fiscal determinó que de la consulta efectuada a los sistemas institucionales a los que tiene acceso, conoció que la contribuyente revisada recibió comprobantes fiscales de las erogaciones efectuadas con los proveedores que se señalan a continuación:

IMAGEN

– Que del total de deducciones improcedentes que carecen de materialidad en cantidad de \$3,614,982.55, observadas por la autoridad, **persiste la cantidad de \$1,066,232.55** (del proveedor ***** * ***** ** ***** ***** ***** ** *****)⁶ conforme a las siguientes precisiones:

1.2.3.- A) Respecto a la cantidad de \$1,780,750.00, **la contribuyente desvirtuó la deducción improcedente** por carecer de materialidad, ya que exhibió las pruebas suficientes para considerar relacionadas las operaciones con el proveedor

“***** ***** ***** ***** *****”⁷

1.2.3.- B) Respecto a la cantidad de \$1,066,232.56, se conoció que forman parte de las deducciones declaradas bajo el concepto de “Costo de Ventas”, de la cual **la contribuyente no acredita haber recibido la mercancía** señalada en el concepto amparado; asimismo, los comprobantes fiscales corresponden a

⁶ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

⁷ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

operaciones relacionadas con el proveedor “***** * ***** ** ***** ***** ** *****”⁸ no tiene el efecto fiscal dado que la actora no acreditó haber realizado dichas operaciones.

1.2.3.- C) Respecto a la cantidad de \$768,000.00, **la contribuyente desvirtuó** la deducción improcedente determinada por la fiscalizadora por carecer de materialidad, ya que exhibió las pruebas suficientes para considerar relacionadas las operaciones con el proveedor “C. **** * **** *****”⁹.

– Que en el capítulo denominado “**II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- DE LAS PERSONAS MORALES.- PAGOS PROVISIONALES**”, visible de la página 177 a la 229 de la resolución impugnada, localizada de foja 797 a la 849 del expediente principal, se conoció que la contribuyente revisada proporcionó declaraciones anuales con los siguientes datos y cifras:

IMAGEN

A).- Total de ingresos nominales.- De la revisión efectuada a las declaraciones provisionales y a la documental exhibida como prueba por la empresa actora, la autoridad fiscalizadora conoció los ingresos nominales para efectos del cálculo de los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta de enero a diciembre de 2019, como se muestra en la siguiente digitalización:

IMAGEN

1.3.1 INGRESOS NOMINALES DECLARADOS: \$43,710,385.00.

1.3.2 INGRESOS NOMINALES POR CFDI: de la consulta a los sistemas institucionales la autoridad fiscal conoció que la contribuyente expidió comprobantes fiscales digitales por internet en cantidad total de **\$134,188,502.51**; pero de la revisión efectuada a la declaración anual del ejercicio de 2019 que presentó, la autoridad conoció que sólo declaró ingresos acumulables en cantidad de \$46,357,173.00, conociéndose una diferencia de \$87,831,329.51.

⁸ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

⁹ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA FÍSICA

- Que se conocieron ingresos por CFDI en cantidad de **\$114,979,330.54**.

Sobre los ingresos nominales conocidos por comprobantes fiscales digitales por internet no declarados, la autoridad fiscal concluyó:

- ⇒ Que si bien la contribuyente pretende demostrar que corresponden a anticipos que ya fueron acumulados en ejercicios anteriores, sin embargo no proporcionó la integración de las cuentas de anticipos de clientes de ejercicios anteriores, a efecto de acreditar que el ingreso facturado corresponde a anticipos que ya fueron acumulados en ejercicios anteriores y que los mismos hayan sido declarados.
- ⇒ Que se conoció que existen movimientos de anticipos que se amortizan en 2019 y que provienen de ejercicios anteriores(2014, 2015, 2016, 2017, 2018), sin embargo no existe certeza de que ya hubieran sido acumulados en los ejercicios respectivos, ya que no se exhibe integración completa de anticipos ni registros auxiliares cruzados con los importes de ingresos declarados .
- ⇒ Que la contribuyente no proporciona la integración completa de los anticipos de ejercicios acumulados en los respectivos años de, ni los registros auxiliares cruzados con los importes de ingresos declarados, ni la integración de los ingresos acumulados en los ejercicios anteriores
- ⇒ En conclusión, que la contribuyente no proporcionó aclaración ni documentación soporte respecto a los comprobantes fiscales digitales por internet conocidos del sistema institucional denominado “*Consulta CFDI*” en cantidad de \$114,979,330.54, de conformidad con los artículos 16, primer párrafo, 17, primer párrafo, fracción I, inciso a) y c) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2019, para efecto de la determinación de los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta, de conformidad con el artículo 14, primer párrafo, fracciones I, II y III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en 2017, por el ejercicio fiscal comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2019, así como para efectos de determinar el cobro de las actualizaciones y recargos de conformidad con lo establecido en los artículos 17-A, primero y segundo párrafos y 21, primero, segundo y quinto párrafo, del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2019.

1.3.B).- INGRESOS NOMINALES PRESUNTOS CONOCIDOS POR DEPÓSITOS BANCARIOS QUE NO CORRESPONDEN A REGISTROS DE SU CONTABILIDAD.

- Que si bien la autoridad fiscalizadora durante la revisión conoció que la contribuyente realizó depósitos en sus cuentas bancarias en cantidad de **\$11,750,014.00**, los cuales fueron considerados como ingresos presuntos conocidos por depósitos bancarios que no corresponden a registros en la contabilidad.

- La autoridad fiscal concluyó que después de llevar a cabo el análisis a las diversas pruebas exhibidas, la contribuyente logró **desvirtuar el total de los depósitos observados en cantidad de \$11,750,014.00**, por tanto ya no se consideran como ingresos nominales presuntos conocidos por depósitos que no

corresponden a registros en su contabilidad.

1.3.C).- INGRESOS NOMINALES PRESUNTOS CONOCIDOS POR COBRANZA.

– En relación con lo anterior, después del análisis efectuado a los documentos exhibidos por la contribuyente, la autoridad fiscal determinó que de la cantidad total observada de \$40,767,542.00, conocidos **como cobranza no declarada, persiste el monto de \$6,826,137.58.**

– En conclusión, la autoridad **determinó ingresos nominales** en cantidad de **\$121,805,468.12**, de los cuales \$6,826,137.58 *corresponden a INGRESOS PRESUNTOS CONOCIDOS POR COBRANZA*, los cuales se consideran como no declarados, en términos del artículo 17, primer párrafo y penúltimo párrafo la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2017; y \$114,979,330.54 *como INGRESOS NOMINALES PRESUNTOS CONOCIDOS POR CFDIS* de la contribuyente ***** **
***** **¹⁰, de conformidad con los artículos 16, primer párrafo, 17, primer párrafo, fracción I, inciso a) y c) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2017, así como para efectos de determinar el cálculo de los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta, de conformidad con el artículo 1, primer párrafo fracción, con el artículo 14 primer párrafo fracciones I, II y III, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2017, así como la actualización y recargos, de conformidad con lo establecido en los artículos 17-A, primero y segundo párrafos y 21, primero, segundo y quinto párrafo, del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2017.

1.3.4.- PÉRDIDAS FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES.

– En relación a lo anterior, después del análisis efectuado a los documentos exhibidos por la contribuyente, la autoridad fiscal determinó que la contribuyente no acreditó el origen y procedencia de la pérdida fiscal utilizada en los pagos provisionales del ejercicio de 2019 en cantidad de **\$4,270,505.00**, correspondientes al ejercicio de 2018, ya que no proporcionó la totalidad de los registros y asientos contables adminiculados con la documentación comprobatoria que acredite el origen de las operaciones de egresos e ingresos en los términos y requisitos

¹⁰ NOMBRE DE LA PARTE ACTORA

que señala la Resolución Miscelánea Fiscal para 2019, en relación con los artículos 28, primer párrafo, fracción III del Código Fiscal de la Federación vigente en 2019 y artículo 33, primer párrafo, apartado b) fracción III del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2019.

SEXTO.- Este Cuerpo Colegiado, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 50, tercer párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, procede al análisis del concepto de impugnación **PRIMERO**, planteado por [la actora](#) en su escrito inicial de demanda, así como de los argumentos hechos valer en su escrito de alegatos, extrayendo de ellos los argumentos esenciales, dada su repetitiva abundancia; en los que manifiesta lo siguiente:

CONCEPTO DE IMPUGNACIÓN **PRIMERO**

Argumenta la actora, que la autoridad de manera ilegal determinó que no se desvirtuó la omisión de ingresos acumulables para efectos del Impuesto Sobre la Renta en cantidad de \$114,979,330.54, monto que se integra con las cantidades que fueron entregadas en diversos ejercicios fiscales por concepto de anticipo y que fueron amortizados en el ejercicio de 2019.

Aduce asimismo la accionante, que la ilegalidad radica en que la autoridad no reconoce la aplicación de tales anticipos, la causación del impuesto en ejercicios anteriores y su efectiva acumulación al pago del impuesto correspondiente al momento en que tales anticipos fueron recibidos y el comprobante fiscal emitido, al valorar incorrectamente las pruebas aportadas durante el proceso de fiscalización y durante el acuerdo conclusivo tramitado ante la Prodecon.

Afirma la accionista que no solo se recibieron anticipos en meses y años previos, sino que se emitieron los comprobantes fiscales correspondientes, mismos que se relacionan en cada factura observada por la demandada; que en el propio comprobante fiscal digital por internet de cierre del proyecto se amortizan las facturas emitidas y los anticipos recibidos, a efecto de únicamente emitir un comprobante que ampare la totalidad del proyecto, pero sin que ello implique la obtención de ingresos.

Que es ilegal que la autoridad haya concluido que al no haberse demostrado que los anticipos se hubieran acumulado efectivamente, el primer momento de causación del impuesto sea con la emisión de la factura por la conclusión del proyecto respecto del monto total de ésta, ya que los anticipos están amparados en un comprobante fiscal, cuya emisión actualiza el supuesto de causación del impuesto previsto en el artículo 17, fracción I, incisos a) y c), de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Que las consideraciones de la demandada son ilegales, en atención a que la actora sí proporcionó los registros contables de dichos anticipos, así como la documentación contable que dará sustento y apoyo a los mismos; que se aportó con algunas referencias en idioma inglés, pero sólo respecto de los rubros, pero no así los conceptos o cuestiones trascendentes para entender dichos elementos probatorios

Que la actora sí registra contablemente los ingresos recibidos por cada uno de los proyectos; que si bien, la misma no tiene una cuenta contable que se denomine "*Anticipo de clientes*", los flujos de recursos los contabiliza debidamente, lo que será explicado por el perito en el dictamen contable.

Aduce la actora que el Impuesto Sobre la Renta por los anticipos recibidos se causó y acumuló en la fecha de emisión de los comprobantes correspondientes, y no así en el ejercicio de 2019, y por virtud de la emisión de la factura por la conclusión de cada proyecto y por el importe total del mismo; por tanto, afirma la actora, en términos del artículo 17, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no debe acumularse la cantidad total ahí consignada, sino disminuir los anticipos recibidos, y solo en el caso de existir un remanente, éste deberá ser acumulado.

Manifiesta la demandante que al finalizar el contrato y concluir el proyecto, a solicitud del cliente se emite un nuevo comprobante fiscal digital por internet de ingreso para amparar el proyecto en su totalidad; afirma asimismo la actora, que el monto total de los CFDIS observados por la autoridad, no corresponden a ingresos acumulables, ya que al monto consignado en cada uno de ellos se deben restar los anticipos que fueron soportados con un comprobante fiscal digital por internet de tipo ingreso y acumulado debidamente al momento de su percepción efectiva.

La actora hace énfasis en que por cada anticipo recibido, emitió un CFDI y por ese hecho se tuvo por percibido el ingreso y causado el Impuesto Sobre la Renta, independientemente de que efectivamente se hubiera acumulado y pagado o no el impuesto; afirma que lo relevante es que esos anticipos son ingresos gravados en el ejercicio en el que se recibieron los anticipos y se emitieron los comprobantes fiscales, atento a que conforme al artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, fue cuando se realizó la situación jurídica prevista en la norma.

ESCRITO DE ALEGATOS

Manifiesta la actora que en la contestación a la demanda, la autoridad no hizo valer consideraciones adicionales a las señaladas en el oficio por el que se determinó el crédito fiscal; en ese sentido, afirma la accionante, todas las consideraciones ya han quedado desvirtuadas con los conceptos de nulidad hechos valer en la demanda.

Asimismo, aduce la actora que el dictamen pericial que debe tener valor probatorio pleno, es el que exhibió por su parte en la medida que resulta ser el que responde y valora de mejor manera cada una de las cuestiones sobre las que versa la prueba pericial en contabilidad.

Por su parte, la **autoridad demandada** sostiene la legalidad y validez de la resolución impugnada, argumentando que la accionante no desvirtuó la cantidad de \$114,979,330.54, observada como ingresos acumulables conocidos por comprobantes fiscales digitales por internet no declarados, debido a que, de acuerdo con la misma, el análisis que efectuó a la documentación que proporcionó a efecto de desvirtuar los ingresos conocidos por comprobantes fiscales no declarados en el ejercicio fiscal de 2019, acumulados por facturas *****
***** * *****¹¹, consistentes en: contrato de obra y/o órdenes de compra, diseños de la estructura, tabla de facturación del proyecto, facturas que integran el proyecto, asientos contables del registro de facturas, papel de trabajo en donde se muestra la cuenta y el importe del reconocimiento de ingresos por avance de obra, y auxiliar de las cuentas contables que integran el costo de ventas del proyecto, no se desprende que desvirtúe lo observado por la autoridad, toda vez que la contribuyente pretende demostrar que corresponden a anticipos que ya fueron acumulados en ejercicios anteriores, sin embargo, aduce la demandada, la actora no proporcionó la integración de las cuentas de anticipos de clientes de ejercicios anteriores, a efecto de acreditar que el ingreso facturado corresponde a anticipos que ya fueron acumulados en ejercicios anteriores y que los mismos hayan sido declarados por la actora.

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

Como inicio, esta Juzgadora considera pertinente precisar que si bien la Ley del Impuesto sobre la Renta no define el término "*ingreso*", ello no implica que carezca de sentido o que ociosamente el legislador haya creado un tributo sin objeto, toda vez que a partir del análisis de las disposiciones legales aplicables es posible

¹¹ NÚMEROS DE FACTURAS

definir dicho concepto como cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona.

Ahora bien, para delimitar ese concepto debe apuntarse que el ingreso puede recibirse de muchas formas, ya que puede consistir en dinero, propiedad o servicios, incluyendo alimentos o habitación, y puede materializarse en efectivo, valores, tesoros o productos de capital, además de que puede surgir como compensación por: servicios prestados; el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, pesqueras o silvícolas; intereses; rentas, regalías o dividendos; el pago de pensiones o seguros; y por obtención de premios o por recibir donaciones, entre otras causas.

Sin embargo, la enunciación anterior no debe entenderse en el sentido de que todas estas formas de ingreso han de recibir el mismo trato o que todas se consideran acumulables, sino que el listado ilustra la pluralidad de actividades que pueden generar ingresos.

Aunado a lo anterior, es particularmente relevante que la legislación aplicable no establece limitantes específicas al concepto "*ingreso*", ni acota de alguna manera las fuentes de las que éste podría derivar, dada la enunciación amplia de los artículos 1º y 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que establecen que las personas morales están obligadas al pago del tributo respecto de todos sus ingresos y que acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio.

Así, se desprende que la mencionada ley entiende al ingreso en un sentido amplio, pues incluye todo lo recibido o realizado que represente una renta para el receptor, siendo innecesario que el ingreso se traduzca en una entrada en efectivo, pues incluso la propia Ley reconoce la obligación de acumular los ingresos en crédito, de tal suerte que el ingreso se reconoce cuando se han actualizado todos los eventos que determinan el derecho a recibir la contraprestación y cuando el monto de dicha contraprestación puede conocerse con razonable precisión.

En ese sentido, se concluye que la regla interpretativa para efectos del concepto "*ingreso*" regulado en el Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es

de carácter amplio e incluyente de todos los conceptos que modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, salvo que el legislador expresamente hubiese efectuado alguna precisión en sentido contrario.

En ese tenor, como primer punto de litis, la Sala deberá resolver si resulta legal la actuación de la autoridad fiscalizadora, al llevar a cabo la determinación de Ingresos acumulables no declarados en cantidad de \$114,979,330.54, conocidos por los comprobantes fiscales digitales por internet emitidos en el año 2019, ante el hecho de que durante el procedimiento de comprobación se omitió presentar la integración de las cuentas de anticipos de clientes de ejercicios anteriores; o si como lo menciona la actora, a dichos comprobantes fiscales le fueron amortizados una serie de anticipos recibidos en ejercicios fiscales anteriores, analizando si esto último se acredita en la especie.

Para ello esta Sala deberá de determinar, si los anticipos que fueron amortizados y que corresponden a los comprobantes fiscales digitales por internet, ya fueron acumulados en ejercicios anteriores al revisado y si los mismos, ya fueron declarados por la actora.

A efecto de dilucidar el inciso a) del primer punto de la litis, esta Sala procede a analizar las pruebas aportadas por la empresa actora, las cuales fueron presentadas en un dispositivo de almacenamiento “USB”.

Cabe precisar en este punto que la autoridad fiscal concluyó en el subapartado “**1.1. A) INGRESOS ACUMULABLES CONOCIDOS POR COMPROBANTES FISCALES DIGITALES POR INTERNET (Comprobante Fiscal Digital por Internet) NO DECLARADOS**”, visible de la página 107 a la 122 de la resolución impugnada, que de la consulta que realizó al sistema institucional, en términos del artículo 63, primer y último párrafos, del Código Fiscal de la Federación, encontró que la contribuyente revisada emitió comprobantes fiscales digitales por internet de ingreso en cantidad total de \$114,979,330.54, los cuales no fueron acumulados a sus ingresos para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

Los comprobantes fiscales digitales por internet observados por la demandada identificados con los números de folio *****
***** * *****¹², los cuales, junto con las pruebas que adjunta en la carpeta correspondiente de “Facturas Anticipos Recibidos Aplicados...” de cada uno de ellos, en donde se localiza la digitalización de 1) facturas, 2) estados de cuenta, 3) registros contables y 4) avisos de pago, por cada uno de los anticipos que refiere la actora aplican a los comprobantes fiscales digitales por internet observados, archivos

¹² NÚMEROS DE FACTURAS

El **estado de cuenta de la institución bancaria Santander**, muestra el depósito realizado en la cuenta empresarial *****¹⁶ abierta a nombre de la empresa actora, del cual se observa que el 15 de diciembre de 2016, se realizó un depósito por la cantidad de **\$10,963,320.24**, referencia que es señalada por la propia empresa actora.

IMAGEN

El **registro contable** denominado “*AR Batch Register-Con Distribución Cuentas- MM*”, del “*Period: 11-16 As of: 09/10/2021*”, con fecha 22 de octubre de 2021, muestra que se registraron diversos conceptos y datos, documentos que se encuentran en idioma inglés; en relación a lo anterior, la traducción al español de este tipo de registro contable presentado por la actora, fue exhibido solamente por dos de ellos, a manera de ejemplo, visibles en foja 1107 y 1177 de autos; al final del registro en análisis se muestran dos montos; “*Company Total (total lote): 11,123,196.46*” y “*Foreign (extranjero) 541,219.46*”.

IMAGEN

El **registro de pago** muestra parte de un documento contable, en donde se señala que con fecha 15 de diciembre de 2016, se registró una transferencia *spei* por la cantidad de \$10,963,320.24. Cabe precisar en este punto que la cantidad señalada en el registro de pago no coincide con la cantidad señalada en el registro contable.

Atento a lo anterior, con la digitalización que se inserta a continuación, se demuestra que en el documento denominado “*Payment Advise*”, también se encuentran algunos conceptos en un idioma distinto al español, sin que de dicho documento se haya presentado una traducción al español.

IMAGEN

Ahora bien, de la adminiculación que esta Jugadora realiza del **comprobante fiscal digital por internet número *** ***, emitido con fecha 29 de noviembre de 2016, a favor de ***** ** ** *****¹⁷, que ampara la cantidad de **\$541,219.46 dólares**, y de los documentos anexos (estado de cuenta bancario, registro contable y registro de pago), se advierte que las cantidades que se señalan en el estado de cuenta bancario y el registro de pago, si coinciden en el monto, en cantidad de \$10,963,320.24; sin embargo, esta Sala pudo advertir que las cantidades

¹⁶ NÚMERO DE CUENTA

¹⁷ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

que se señalan en los registros contables “AR Batch Register-Con Distribución Cuentas- MM”, del cual se cree que se trata de una cantidad que está en pesos y la otra en dólares (lo que no genera convicción a Sala, debido a que como ya se dijo, esta prueba fue exhibida sin la traducción correspondiente), por lo que respecta al monto señalado en dólares, éste si coincide con la cantidad que se desprende de la factura correspondiente, \$541,2019.46 dólares; sin embargo, por lo que corresponden a la cantidad que se cree que se trata de pesos, no coincide ya que se registró la cantidad de \$11,123,196.46, existiendo diferencia con la cantidad asentada en el estado de cuenta y aviso de pago (\$10,963,320.24).

Lo anterior se advierte del análisis que esta juzgadora realizó de cada uno de los 18 comprobantes fiscales digitales por internet relacionados con la factura *** * y documentos anexos, en donde se reitera dicha discrepancia, esto es, que las cantidades que supuestamente corresponde a pesos no coinciden los montos asentados en los registros contables con los señalados en cada uno de los estados de cuenta y en los avisos de pago y/o registros de pago, como se muestra a continuación:

IMÁGENES

Documentos visibles en el dispositivo de almacenamiento USB, en las rutas que a continuación se señalan así como el nombre de los archivos relativos:

IMÁGENES

FACTURA **** OBSERVADA POR LA AUTORIDAD FISCAL, EMITIDA A FAVOR DE ***** ***** ** ** ***** ** **, ¹⁸ POR UN MONTO TOTAL DE \$ 0.00 DÓLARES, POR CONCEPTO DE “Amortización de anticipos (anticipo Domo 1”

IMAGEN

De las constancias relacionadas con el **comprobante fiscal digital por internet ******, esta juzgadora procedió a realizar un análisis de manera detallada del contenido de las facturas, así como de los documentos anexos, a saber, los estados de cuenta bancarios, los registros contables y el aviso de pago (o registro de pago) de **los 11 comprobantes fiscales digitales por internet relacionados con dicho**

¹⁸ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

comprobante: *****¹⁹ de los cuales se registró en la siguiente tabla, los datos más relevantes, como se muestra a continuación:

IMAGEN

Documentos visibles en el dispositivo de almacenamiento USB, en las rutas que a continuación se señalan así como el nombre de los archivos relativos:

IMAGEN

Factura *****, observada por la autoridad fiscalizadora y documentos relacionados.

IMAGEN

De las constancias relacionadas con el **comprobante fiscal digital por internet *******, esta juzgadora procedió a realizar un análisis de manera detallada del contenido de la factura, así como de los documentos anexos, a saber, el estado de cuenta bancario, el registro contable y el aviso de pago (o registro de pago) del **comprobante fiscal digital por internet relacionado con dicho comprobante: *******, de los cuales se registró en la siguiente tabla, los datos más relevantes; cabe precisar que el comprobante *****²⁰ no fue señalado en la factura observada, como un CFDI relacionado ni se señaló el tipo de relación, lo anterior se advirtió del archivo contenido en el dispositivo de almacenamiento USB, en la carpeta denominada “Facturas Anticipos Recibidos Aplicados *****”:

IMAGEN

Documentos visibles en el dispositivo de almacenamiento USB, en las rutas que a continuación se señalan así como el nombre de los archivos relativos:

IMAGEN

Factura *****, observada por la autoridad fiscalizadora y documentos relacionados.

IMAGEN

De las constancias relacionadas con el **comprobante fiscal digital por internet *******, esta juzgadora procedió a realizar un análisis de manera detallada del

¹⁹ NÚMEROS DE FACTURAS
²⁰ NÚMERO DE COMPROBANTE FISCAL

contenido de la factura, así como de los documentos anexos, a saber, el estado de cuenta bancario, el registro contable y el aviso de pago (o registro de pago) del **comprobante fiscal digital por internet relacionado con dicho comprobante: ******, de los cuales se registró en la siguiente tabla, los datos más relevantes; cabe precisar que el comprobante ****²¹ no fue señalado en la factura observada, como un CFDI relacionado ni se señaló el tipo de relación, lo anterior se advirtió del archivo contenido en el dispositivo de almacenamiento USB, en la carpeta denominada “Facturas Anticipos Recibidos Aplicados ****”:

IMAGEN

Documentos visibles en el dispositivo de almacenamiento USB, en las rutas que a continuación se señalan así como el nombre de los archivos relativos:

IMAGEN

Factura ****, observada por la autoridad fiscalizadora y documentos relacionados.

IMAGEN

De las constancias relacionadas con el **comprobante fiscal digital por internet ******, esta juzgadora procedió a realizar un análisis de manera detallada del contenido de las facturas como de los documentos anexos, a saber los estados de cuenta bancarios, los registros contables y el aviso de pago (o registro de pago), de los **comprobantes fiscales digitales por internet relacionados con dicho comprobante: ***** ***** ***** ***** ***** ***** ***** *******²² de los cuales se registró en la siguiente tabla, los datos más relevantes; cabe precisar que los comprobantes fiscales apenas citados no fueron señalados en la factura observada, como CFDI'S relacionados, ni se señaló el tipo de relación, lo anterior se advirtió del archivo contenido en el dispositivo de almacenamiento USB, en la carpeta denominada “Facturas Anticipos Aplicados ****”:

²¹ NÚMERO DE COMPROBANTE FISCAL

²² NÚMEROS DE COMPROBANTES FISCALES

IMAGEN

Documentos visibles en el dispositivo de almacenamiento USB, en las rutas que a continuación se señalan así como el nombre de los archivos relativos:

IMAGEN

Factura ****, observada por la autoridad fiscalizadora y documentos relacionados.

IMAGEN

De las constancias relacionadas con el **comprobante fiscal digital por internet ******, esta juzgadora procedió a realizar un análisis de manera detallada del contenido de las facturas, así como de los documentos anexos, a saber, los estados de cuenta bancarios, los registros contables y el aviso de pago (o registro de pago) de **los comprobantes fiscales digitales por internet relacionados con dicho comprobante: ***** ***** ***** ***** *******,²³ de los cuales se registró en la siguiente tabla, los datos más relevantes, como a continuación se muestra”:

IMAGEN

Documentos visibles en el dispositivo de almacenamiento USB, en las rutas que a continuación se señalan así como el nombre de los archivos relativos:

IMAGEN

Factura ****, observada por la autoridad fiscalizadora y documentos relacionados.

IMAGEN

De las constancias relacionadas con el **comprobante fiscal digital por internet ******, esta juzgadora procedió a realizar un análisis de manera detallada del contenido de las facturas, así como de los documentos anexos, a saber, los estados de cuenta bancarios, los registros contables y el aviso de pago (o registro de pago) de **los comprobantes fiscales digitales por internet relacionados con dicho comprobante: ***** ***** * *******,²⁴ de los cuales se registró en la siguiente tabla, los datos más relevantes; cabe precisar que los comprobante fiscales recién citados, no fueron señalados en la factura observada como CFDI’S relacionados ni se señaló el tipo de relación, lo anterior se advirtió del archivo contenido en el dispositivo de

²³ NÚMEROS DE FACTURAS
²⁴ NÚMEROS DE FACTURAS

almacenamiento USB, en la carpeta denominada “Facturas Anticipos Aplicados *****”, también se precisa que la factura ***** si cita un CFDI relacionado: “*****”²⁵ con tipo de relación: “04 - Sustitución de los CFDI previos” mismo que no fue localizado en la carpeta antes señalada:

IMAGEN

Documentos visibles en el dispositivo de almacenamiento USB, en las rutas que a continuación se señalan así como el nombre de los archivos relativos:

IMAGEN

Factura ***** , observada por la autoridad fiscalizadora.

IMAGEN

Factura ***** , observada por la autoridad fiscalizadora.

IMAGEN

De las constancias relacionadas con los **comprobantes fiscales digitales por internet ***** y *******,²⁶ esta juzgadora procedió a realizar un análisis de manera detallada del contenido de las facturas, así como de los documentos anexos, a saber, los estados de cuenta bancarios, los registros contables y el aviso de pago (o registro de pago) de **los comprobantes fiscales digitales por internet relacionados con dichos comprobantes: ***** ***** ***,²⁷ de los cuales se registró en la siguiente tabla, los datos más relevantes; cabe precisar que los comprobantes ***** y ***** ,²⁸ no fueron señalados en las facturas observadas como CFDI’S relacionados, ni se señaló el tipo de relación, lo anterior se advirtió del archivo contenido en el dispositivo de almacenamiento USB, en las carpetas denominadas “Facturas Anticipos Aplicados *****” y “Facturas Anticipos Aplicados *****”, por lo que respecta al comprobante fiscal ***** , si fue relacionado en ambas facturas ***** y ***** ,²⁹ como CFDI relacionado:

²⁵ CADENA DE CFDI
²⁶ NÚMEROS DE FACTURAS
²⁷ NÚMEROS DE FACTURAS
²⁸ NÚMEROS DE FACTURAS
²⁹ NÚMEROS DE FACTURAS

“*****”³⁰ y tipo relación: “07 - CFDI por aplicación de anticipo”:

IMAGEN

Documentos visibles en el dispositivo de almacenamiento USB, en las rutas que a continuación se señalan así como el nombre de los archivos relativos:

IMAGEN

Ahora bien, del análisis llevado a cabo de los archivos que integran el dispositivo de almacenamiento USB relacionados con la determinación de ingresos por la emisión de comprobantes fiscales digitales por internet, esta juzgadora advierte que la empresa actora, además de los comprobantes fiscales digitales por internet, estados de cuenta bancarios, registro contable de distribución de cuentas y aviso o registro de pago, también ofrece como prueba por su parte para acreditar que los comprobantes fiscales observados por la autoridad, no corresponden a ingresos acumulables, ya que al respecto de ese tema, afirma la actora que el monto consignado en cada uno de los comprobantes fiscales, se debe restar el o los anticipos que fueron soportados con un comprobante fiscal digital por internet de tipo ingreso y que, de acuerdo con la misma, fueron acumulados debidamente al momento de su percepción efectiva; los archivos electrónicos que se señalan a continuación, sólo se digitaliza una carpeta a manera de ejemplo:

IMAGEN

De la digitalización que antecede se observa que la accionante también ofrece como prueba para acreditar que los montos señalados en los comprobantes fiscales digitales por internet observados por la fiscalizadora, no se trata de ingresos que deben ser acumulados en el ejercicio revisado por los cuales se deba pagar el Impuesto Sobre la Renta correspondiente, los archivos electrónicos que a continuación se señalan:

NOMBRE DE LA CARPETA O ARCHIVO ELECTRÓNICO	OBSERVACIONES
01. Contrato de Obra y/u órdenes de compra	LAS CARPETAS Y ARCHIVOS QUE SE SEÑALAN, INTEGRAN CADA UNA DE LAS NUEVE CARPETAS QUE FORMAN PARTE DEL ARCHIVO “F:*****\ANEXO 3 Ingresos por CFDI”, ORGANIZADAS POR CADA UNO DE LOS COMPROBANTES FISCALES DIGITALES
02. Diseño de estructura	
03. Tabla facturación del Proyecto	
04. PDF y XML Facturas	
05. Asientos contables de Facturas	
06. Auxiliar de la cuenta contable Billings	
07. Papel de Trabajo donde se muestra la cuenta y el importe de reconocimientos de obra	
07. Papel de Trabajo donde se muestra la cuenta y el importe de reconocimientos de obra	

³⁰ CADENA DE CFDI

08. Auxiliar de Cuentas contables integran el costo de ventas del Proyecto	POR INTERNET OBSERVADOS POR LA FISCALIZADORA.
09. Papel de Trabajo donde se relaciona el costo de ventas del proyecto con las facturas emitidas	
Factura (observada por la fiscalizadora)	
Facturas Anticipos Recibidos Aplicados	
Factura Soporte *****	
Resumen Proyecto	

En ese tenor, a efecto de dilucidar el primer punto de litis en estudio, esta Juzgadora procede a analizar las pruebas ofrecidas por la actora en este juicio (y que ofreció en el procedimiento de fiscalización) para determinar si con ellas, acredita que a los comprobantes fiscales observados por la fiscalizadora, le fueron amortizados una serie de anticipos en ejercicios fiscales anteriores; anticipos que de acuerdo con la demandante, ya fueron acumulados en ejercicios anteriores al revisado y que los mismos ya fueron declarados.

1.- Los comprobantes fiscales digitales por internet números *****
******* ***** ***** ***** ***** ***** *******, y *********,³¹ de fechas 28 de febrero de 2019, 15 de marzo de 2019, 15 de marzo de 2019, 25 de marzo de 2019, 25 de marzo de 2019, 23 de abril de 2019, 24 de mayo de 2019, 13 de noviembre de 2019 y 15 de noviembre de 2019, respectivamente, localizables en la carpeta denominada “F:*****\ANEXO 3 Ingresos por CFDI” incluida en el dispositivo de almacenamiento USB, mismos a los que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 43, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los artículos 29, 29-A y 63, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, 36 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; y **de dicha prueba se advierte** la facturación de la actora, durante el año 2019, con efecto de ingresos.

2.- Los comprobantes fiscales digitales por internet números *****
******* ***** ***** ***** ***** ***** ***** ***** ***** ***** ***** ***** ***** ***** ***** *******,³² de fechas 29/11/2016, 17/04/2017, 25/10/2017, 006/11/2017, 21/11/2017, 21/11/2017, 27/11/2017, 14/12/2017, 15/12/2017, 13/03/2018, 16/03/2018, 16/03/2018, 03/04/2018, 12/04/2018, 30/04/2018, 30/04/2018, 21/05/2018 y 15/10/2018, respectivamente, localizables en la carpeta denominada “F:*****\ANEXO 3 Ingresos por CFDI” incluida en el dispositivo de almacenamiento USB, mismos a los

³¹ NÚMEROS DE FACTURAS
³² NÚMEROS DE FACTURAS

que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 43, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los artículos 29, 29-A y 63, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, 36 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; y **de dicha prueba se advierte** la facturación de la actora, durante los años 2016, 2017 y 2018, por concepto de anticipos relacionados con el comprobante fiscal ****, de fecha 28 de febrero de 2019, con efecto de ingreso.

3.- Los comprobantes fiscales digitales por internet números ****
*****,³³ de fechas 18/10/2017, 04/12/2017, 17/01/2018, 22/02/2018, 02/03/2018, 10/05/2018, 25/05/2018, 25/07/2018, 25/07/2018, 11/09/2018 y 12/10/2018, respectivamente, localizables en la carpeta denominada "F:*****\ANEXO 3 Ingresos por CFDI" incluida en el dispositivo de almacenamiento USB, mismos a los que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 43, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los artículos 29, 29-A y 63, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, 36 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; y **de dicha prueba se advierte** la facturación de la actora, durante los años 2017 y 2018, por concepto de anticipos relacionados con el comprobante fiscal ****, de fecha 15 de marzo de 2019, con efecto de ingreso.

4.- El comprobante fiscal digital por internet número ****, de fecha 17/05/2018, localizable en la carpeta denominada "F:*****\ANEXO 3 Ingresos por CFDI" incluida en el dispositivo de almacenamiento USB, mismo al que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 43, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los artículos 29, 29-A y 63, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, 36 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; y **de dicha prueba se advierte** la facturación de la actora, durante el año 2018, por concepto de anticipo relacionado con el comprobante fiscal ****, de fecha 15 de marzo de 2019, con efecto de ingreso.

5.- El comprobante fiscal digital por internet número ****, de fecha 15/10/2018, localizable en la carpeta denominada "F:*****\ANEXO 3 Ingresos por CFDI" incluida en el dispositivo de almacenamiento USB, mismo al que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 43, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los artículos 29, 29-A y 63, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, 36 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; y **de dicha prueba se advierte** la facturación de la actora, durante el año 2018, por concepto de anticipo relacionado con el comprobante fiscal ****, de fecha 25 de marzo de 2019, con efecto de ingreso.

³³ NÚMEROS DE FACTURAS

6.- Los comprobantes fiscales digitales por internet números *****
***** ***** ***** ***** ***** *****³⁴, de fechas 29/11/2016, 10/10/2017, 10/04/2018, 13/06/2018, 30/07/2018, 23/08/2018, 22/10/2018 y 12/02/2019, respectivamente, localizables en la carpeta denominada "F:*****\ANEXO 3 Ingresos por CFDI" incluida en el dispositivo de almacenamiento USB, mismos a los que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 43, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los artículos 29, 29-A y 63, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, 36 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; y **de dicha prueba se advierte** la facturación de la actora, durante los años 2016, 2017, 2018 y 2019, por concepto de anticipos relacionados con el comprobante fiscal ***** , de fecha 25 de marzo de 2019, por concepto de ingreso.

7.- Los comprobantes fiscales digitales por internet números *****,
***** ***** ***** *****³⁵, de fechas 04/04/2014, 07/10/2014, 10/04/2015, 27/04/2015 y 25/03/2019, respectivamente, localizables en la carpeta denominada "F:*****\ANEXO 3 Ingresos por CFDI" incluida en el dispositivo de almacenamiento USB, mismos a los que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 43, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los artículos 29, 29-A y 63, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, 36 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; y **de dicha prueba se advierte** la facturación de la actora, durante los años 2014, 2015 y 2019, por concepto de anticipos relacionados con el comprobante fiscal ***** , de fecha 23 de abril de 2019, por concepto de ingreso.

8.- Los comprobantes fiscales digitales por internet números *****
***** *****³⁶, de fechas 31/07/2018, 14/08/2018 y 24/05/2019, respectivamente, localizables en la carpeta denominada "F:*****\ANEXO 3 Ingresos por CFDI" incluida en el dispositivo de almacenamiento USB, mismos a los que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 43, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los artículos 29, 29-A y 63, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, 36 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; y **de dicha prueba se advierte** la

³⁴ NÚMEROS DE FACTURAS

³⁵ NÚMEROS DE FACTURAS

³⁶ NÚMEROS DE FACTURAS

facturación de la actora, durante los años 2018 y 2019, por concepto de anticipos relacionados con el comprobante fiscal ****, de fecha 24 de mayo de 2019, por concepto de ingreso.

9.- Los comprobantes fiscales digitales por internet números *****
*****,³⁷ de fechas 22/02/2019, 21/06/2019 y 14/10/2019, respectivamente, localizables en la carpeta denominada "F:*****\ANEXO 3 Ingresos por CFDI" incluida en el dispositivo de almacenamiento USB, mismos a los que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 43, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los artículos 29, 29-A y 63, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, 36 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; y **de dicha prueba se advierte** la facturación de la actora, durante el año 2019, por concepto de anticipos relacionados con el comprobante fiscal ****, de fecha 13 de noviembre de 2019, por concepto de ingreso.

10.- Los comprobantes fiscales digitales por internet números *****
*****,³⁸ de fechas 22/02/2019, 21/06/2019 y 14/10/2019, respectivamente, localizables en la carpeta denominada "F:*****\ANEXO 3 Ingresos por CFDI" incluida en el dispositivo de almacenamiento USB, mismos a los que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 43, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los artículos 29, 29-A y 63, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, 36 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; y **de dicha prueba se advierte** la facturación de la actora, durante el año 2019, por concepto de anticipos relacionados con el comprobante fiscal ****, de fecha 15 de noviembre de 2019, por concepto de ingreso.

11.- Los estados de cuenta de los meses de abril y octubre de 2014, mayo de 2015, diciembre de 2016, mayo, octubre, noviembre y diciembre de 2017, enero, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2018, marzo, abril y mayo de 2019, del banco **Santander** de la cuenta empresarial *****,³⁹ y los estado de cuenta de los meses de febrero, abril, junio, julio, septiembre, octubre y noviembre de 2019, del banco **Amergy Bank of Texas**, de la cuenta *****,⁴⁰ localizables en cada una de las 9 subcarpetas soporte contenidas en la carpeta "F:*****\ANEXO 3 Ingresos por CFDI?" incluida en el dispositivo de almacenamiento USB, mismos a los que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 46, fracción III, de la Ley Federal de

³⁷ NÚMEROS DE FACTURAS

³⁸ NÚMEROS DE FACTURAS

³⁹ NÚMERO DE CUENTA

⁴⁰ NÚMERO DE CUENTA

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.

Con dichas pruebas se acreditan las operaciones registradas en las cuentas bancarias abiertas a nombre de la actora, realizadas durante los ejercicios fiscales de 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 y 2019, respecto de sus cargos (depósitos) y abonos (transferencias o retiros), dentro de los que destacan los diversos depósitos que la accionante señala en relación a los comprobantes fiscales digitales por internet

***** y *****.⁴¹

12.- Los registros contables denominados “Facturación Proyecto”, “AR Batch Register - Con Distribución Cuentas - MM”, “Detail General Ledger - Multi-Moneda”, “Detail General Ledger - Especial M-M”, localizables en las 9 subcarpetas denominadas “03. Tabla facturación del Proyecto”, “05. Asientos contables de Facturas”, “06. Auxiliar de la cuenta contable Billings”, “08. Auxiliar de Cuentas contables integran el costo de ventas del Proyecto”, respectivamente, de las nueve carpetas soporte que forman parte de la carpeta “F:*****\ANEXO 3 Ingresos por CFDI” incluida en el dispositivo de almacenamiento USB, documental privada 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.

Con dichas pruebas se acreditan la contabilidad de la actora en relación con los comprobantes fiscales digitales por internet observados como ingreso por la autoridad demandada, registros en los que se observan, entre otros datos, el concepto, monto, moneda, número y fecha de los comprobantes fiscales.

En este punto se precisa que los datos contenidos en los documentos “AR Batch Register - Con Distribución Cuentas - MM”, “Detail General Ledger - Multi-

⁴¹ NÚMEROS DE FACTURAS

Moneda” y “Detail General Ledger - Especial M-M”, no se encuentran en su totalidad en idioma español; sin que la parte actora haya adjuntado a los archivos contenidos en el dispositivo de almacenamiento USB, la traducción correspondiente de cada uno de dichos registros contables; ya que si bien, de foja 1097 a la 1175 de autos, obran diversas traducciones al español de los documentos que presenta, sólo se tratan de los siguientes registros contables:

- ➔ Detalle libro mayor - Especial M-M, de 25 de noviembre de 2021
- ➔ Operaciones GL – Todas - Multimoneda, de 25 de noviembre de 2021
- ➔ Aplicaciones de pago - Detalle Multidivisa, de 05 de agosto de 2022
- ➔ Detalle Cuenta/Entidad, de 02 de marzo de 2022
- ➔ Informe de edición AP - Multimoneda, de 10 de marzo de 2022
- ➔ Registro de lotes AR - Con distribución de cuentas – MM, de 22 de octubre de 2021
- ➔ Detalle de libro mayor – Multimoneda, de 18 de octubre de 2021
- ➔ Registro de lotes AR - Con distribución de cuentas – MM, de 22 de junio de 2022
- ➔ Informe de edición AP – Multimoneda, de 26 de noviembre de 2022
- ➔ Periodo sensible corregido AP- Detalle – MC, de 13 de julio de 2022
- ➔ Libro mayor detallado – Multimoneda, de 26 de junio de 2020

Sin que se haya exhibido la traducción de todos los documentos presentados en idioma distinto al español.

En relación con lo anterior, esta Juzgadora en primer término, procede a transcribir el contenido de los artículos 28, fracción I, apartado A, del Código Fiscal de la Federación, en relación con el 33, apartado B, fracción XI, de su Reglamento, los cuales son tenor siguiente:

Código Fiscal de la Federación

“Artículo 28. *Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:*

I. *Para efectos fiscales, la contabilidad se integra por:*

A. *Los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.*

...

II. *Los registros o asientos contables a que se refiere la fracción anterior deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración*

Tributaria.

..."

Reglamento del Código Fiscal de la Federación

"Artículo 33. *Para los efectos del artículo 28, fracciones I y II del código, se estará a lo siguiente:*

...

B. *Los registros o asientos contables deberán:*

...

XI. *Plasmarse en idioma español y consignar los valores en moneda nacional.*

Cuando la información de los comprobantes fiscales o de los datos y documentación que integran la contabilidad estén en idioma distinto al español, o los valores se consignen en moneda extranjera, deberán acompañarse de la traducción correspondiente y señalar el tipo de cambio utilizado por cada operación;

..."

Asimismo, dado el señalamiento establecido por el legislador en la fracción II, del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, conviene traer a colación lo previsto en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2019 (ejercicio fiscal que fue revisado por la fiscalizadora) y en la cual se establecía lo siguiente:

"Contabilidad en idioma distinto al español

2.8.1.3. *Para los efectos de los artículos 28 del CFF y 33, Apartado B, fracción XI de su Reglamento, los contribuyentes podrán llevar la documentación que integra su contabilidad, incluida la documentación comprobatoria que ampare operaciones realizadas, en idioma distinto al español. En este caso, las autoridades fiscales, podrán solicitar su traducción por perito traductor autorizado por autoridad competente para tal efecto.*

Tratándose de solicitudes de devolución y avisos de compensación, la documentación comprobatoria en idioma distinto al español, que ampare las operaciones de los contribuyentes deberá acompañarse de su correspondiente traducción al idioma español por perito traductor autorizado por autoridad competente para tal efecto.

CFF 28, RCFF 33"

Precisado lo anterior, esta Juzgadora considera que la interpretación conjunta y sistemática de las normas transcritas, permite establecer que:

I. La contabilidad se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio

procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes.

II. Los registros o asientos contables deben cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.

III. De conformidad con el Reglamento del Código Fiscal de la Federación y la Resolución Miscelánea Fiscal para 2019, los registros contables deben estar en idioma español y consignar valores en moneda nacional.

IV. Por su parte, los comprobantes fiscales o de los datos y documentación que integran la contabilidad sí pueden estar en idioma distinto al español, e incluso contener valores consignados en moneda extranjera.

Interpretación que guarda una lógica funcional en la materia tributaria, pues es posible que un contribuyente realice operaciones con otros sujetos que no se rigen por el derecho nacional y, por tanto, que los comprobantes fiscales que avalen esas operaciones se encuentren en idiomas diferentes al español e, incluso, que contengan cantidades en otra moneda distinta del peso, en cuyo caso, el contribuyente está obligado a llevar los registros contables respectivos en idioma español y consignar los valores en moneda nacional (al margen de que el comprobante respectivo esté en otro idioma y moneda).

Por tanto, los contribuyentes están obligados a llevar los registros y asientos contables en español y consignar las cantidades ahí anotadas en moneda nacional, sin que tal deber excluya la posibilidad de que obren comprobantes fiscales (no registros ni asientos, sino documentos comprobatorios de actos y actividades) en otro idioma diferente al español y con cantidades en otras monedas.

Sirve de sustento a lo anterior, en la parte relativa a la interpretación del artículo 28, fracción I, apartado A, del Código Fiscal de la Federación, en relación con el 33, apartado B, fracción XI, de su Reglamento, la tesis: 2a./J. 61/2023 (11a.), con datos de localización, rubro texto siguientes:

Suprema Corte de Justicia de la Nación

Registro digital: 2027558

Instancia: Segunda Sala

Undécima Época

Materias(s): Administrativa

Tesis: 2a./J. 61/2023 (11a.)

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 31, Noviembre de 2023, Tomo III,

página 2432
Tipo: Jurisprudencia

COMPROBANTES FISCALES DIGITALES POR INTERNET (CFDI) EN IDIOMA DISTINTO AL ESPAÑOL O CON VALORES CONSIGNADOS EN MONEDA EXTRANJERA. PARA EFECTOS DE LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE UNA CANTIDAD AMPARADA EN DICHOS DOCUMENTOS, DEBE ACOMPAÑARSE LA TRADUCCIÓN CORRESPONDIENTE Y SEÑALARSE EL TIPO DE CAMBIO UTILIZADO POR CADA OPERACIÓN (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN I, APARTADO A, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN RELACIÓN CON EL 33, APARTADO B, FRACCIÓN XI, DE SU REGLAMENTO). Hechos: Una persona moral solicitó la devolución de saldo a favor por concepto de impuesto al valor agregado respecto de operaciones amparadas por Comprobantes Fiscales Digitales por Internet que se encontraban en idioma inglés, razón por la que la devolución le fue parcialmente negada; impugnó tal resolución mediante juicio de nulidad y, al resolverse, se confirmó su validez. En su contra promovió juicio de amparo directo en el que planteó la inconstitucionalidad de los artículos 28, fracción I, apartado A, del Código Fiscal de la Federación y 33, apartado B, fracción XI, de su Reglamento, por considerar que violan los derechos de legalidad y a la seguridad jurídica pues, ante su redacción imprecisa, permiten que la autoridad fiscal determine en forma arbitraria que los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o facturas son registros o asientos contables y, por tanto, que deben obrar en español.

Criterio jurídico: La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determina que la interpretación conjunta y sistemática del artículo 28, fracción I, apartado A, del Código Fiscal de la Federación, en relación con el 33, apartado B, fracción XI, de su Reglamento, conduce a concluir que los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI), como documentos que integran la contabilidad, pueden plasmarse en idioma distinto al español e incluso contener valores consignados en moneda extranjera; sin embargo, para efectos de una solicitud de devolución de una cantidad amparada en esos documentos, debe acompañarse la traducción correspondiente y señalarse el tipo de cambio utilizado por cada operación.

Justificación: El sistema normativo que componen los artículos 28, fracción I, apartado A, del Código Fiscal de la Federación y 33, apartado B, fracción XI, de su Reglamento, prevé la obligación de los contribuyentes de llevar los registros y asientos contables en español y consignar las cantidades ahí anotadas en moneda nacional. La obligación señalada no excluye la posibilidad de que obren comprobantes fiscales en idioma diferente al español y con cantidades en monedas distintas a la nacional, pues los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet no son registros o asientos contables, sino información que ampara actos o actividades de los contribuyentes. No obstante, de la interpretación conjunta y sistemática de las normas señaladas, así como de la Regla 2.8.1.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 22 de diciembre de 2017, para efectos de obtener la devolución de cantidades amparadas por esos documentos, es indispensable exhibir a la autoridad fiscal la traducción al español realizada por perito traductor autorizado por autoridad competente para tal efecto, del documento comprobatorio respectivo, a fin de que la autoridad fiscal tenga certeza sobre su contenido frente a los registros y asientos contables.

Amparo directo en revisión 479/2023. Mit Pipelines, S. de R.L. de C.V. 30 de agosto de 2023. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Yasmín Esquivel Mossa, Loretta Ortiz Ahlf, Javier Laynez Potisek y Luis María Aguilar Morales. Ausente: Alberto Pérez Dayán. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Carlos Alberto Araiza Arreygue.

Tesis de jurisprudencia 61/2023 (11a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de veinticinco de octubre de dos mil veintitrés.

Esta tesis se publicó el viernes 10 de noviembre de 2023 a las 10:21 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 13 de noviembre de 2023, para los efectos previstos en el punto noveno del Acuerdo General Plenario 1/2021.

Lo que trae como consecuencia que esta juzgadora, no pueda analizar a detalle el total de los datos contenidos en los archivos electrónicos “AR Batch Register - Con Distribución Cuentas - MM”, “Detail General Ledger - Multi-Moneda”, “Detail General Ledger - Especial M-M”, que forman parte de la contabilidad de la empresa actora y que en su caso, pudieran acreditar que los comprobantes fiscales digitales por internet observados por la autoridad fiscalizadora, no deben considerarse como ingresos que deben ser acumulados en el ejercicio fiscal de 2019, por los cuales se debe pagar el Impuesto Sobre la Renta, por motivo de que como lo afirma la actora, los montos que derivan de esos comprobantes, ya fueron acumulados como ingreso en ejercicios fiscales anteriores, y por los cuales ya se pagó el Impuesto Sobre la Renta, al haber sido omisa la actora en presentar la traducción correspondiente a cada uno de los registros contables que presentó en idioma distinto al español.

13.- Los papeles de trabajo exhibidos en archivo Excel, localizables en las 9 carpetas soporte de nombres “07. Papel de Trabajo donde se muestra la cuenta y el importe de reconocimientos de obra”, y “09. Papel de Trabajo donde se relaciona el costo de ventas del proyecto con las facturas emitidas”, que forman parte de la carpeta “F:*****\ANEXO 3 Ingresos por CFDI” incluida en el dispositivo de almacenamiento USB, documental privada 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.

Con dichas pruebas se acreditan los registros llevados a cabo por la actora; del papel de trabajo donde se muestra la cuenta y el importe de reconocimientos de obra, se desprenden datos como el total de la cuenta, total del proyecto y el acumulado de ambos proyectos, formulados para los años 2016, 2017 y 2018, entre otros datos; y del papel de trabajo donde se relaciona el costo de ventas del proyecto con las facturas emitidas, se advierte el registro de las pólizas, identificando, entre otros datos, el número de cuenta, fecha, proyecto, unidades débito y crédito.

14.- Los dos contratos de fechas 24 de julio de 2018 y 04 de diciembre

de 2019, celebrados con la empresa *****⁴², localizables en la carpeta denominada “*Pedido Reparación ***** _ CP 242-001 V1*” de la carpeta 3 Soporte ***** Proyecto 242 , y el contrato de fecha 30 de septiembre de 2019, celebrado con la empresa *****⁴³, visible en la carpeta denominada “*Orden de Cambio ***** CP 003 V2*” de la carpeta 8 Soporte ***** Proyecto 245, todos contenidos en el dispositivo de almacenamiento USB, pruebas a la que en su carácter de documento privado, 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.

Con dichas pruebas se acreditan las diversas solicitudes presentadas en donde se describe la elaboración de diversas estructuras metálicas en forma de domos por la actora.

En este punto cabe señalar que, conforme a la sentencia que dio origen a la Jurisprudencia 2a./J. 161/2019 (10a.), la consecuencia de que los contratos exhibidos como prueba por la actora carezcan del requisito de fecha cierta no origina la inexistencia de los mismos, ni tampoco conduce a negarles valor probatorio de manera total, dado que en todo caso la consecuencia de adolecer de ese requisito, es que dichos contratos únicamente surtirán efectos entre los contratantes y que no se considerará como fecha de realización de los mismos, la fecha en la que aparezca que fue firmado por las partes contratantes.

En este sentido, la circunstancia de que los contratos en análisis no sean de fecha cierta, no anula el derecho de la actora para acreditar, por cualquier otro medio, su certeza, específicamente en cuanto a las fechas de su celebración, pudiendo ofrecer pruebas de las que surjan como consecuencia necesaria la existencia de los documentos al tiempo en que se verificaron los hechos que se consignan en los mismos, es decir, deben ser capaces de eliminar la posibilidad de que sean de una fecha diversa.

Sirve de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia cuyos datos de localización

⁴² NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

⁴³ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

e identificación, así como su rubro y texto, se transcriben enseguida:

Registro digital: 178462

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Novena Época

Materias(s): Civil

Tesis: I.4o.C. J/20

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXI, Mayo de 2005, página 1279

Tipo: Jurisprudencia

DOCUMENTOS PRIVADOS DE FECHA CIERTA. Es verdad que conforme a lo dispuesto por el artículo 2034, fracción III del Código Civil, y las tesis de jurisprudencia emitidas, respectivamente, por la otrora Tercera Sala y la actual Primera Sala, ambas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyos rubros son: "DOCUMENTOS PRIVADOS, FECHA CIERTA DE LOS." e "INTERÉS JURÍDICO EN EL AMPARO, INEFICACIA DEL CONTRATO PRIVADO DE COMPRAVENTA DE FECHA INCIERTA, PARA ACREDITARLO.", los hechos que hacen cierta la fecha en un documento privado, son: la inscripción en el Registro Público de la Propiedad; la entrega del documento a un funcionario público en razón de su oficio, y la muerte de cualquiera de los que lo firmen. Sin embargo, la circunstancia de que el documento privado en sí no tenga alguna de esas características, no veda a quien lo exhibe de su derecho para acreditar, por cualquier otro medio, su certeza; pero esos hechos que se invoquen y demuestren deben ser tales, que de ello surja como consecuencia necesaria la existencia del documento al tiempo en que se verificaron, es decir, deben ser capaces de eliminar la posibilidad de que sea de una fecha diversa.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 15044/2004. Banca Serfín, S.A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Serfín. 8 de diciembre de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Walter Arellano Hobelsberger. Secretaria: Lilia Rodríguez González.

Amparo directo 15084/2004. Banca Serfín, S.A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Serfín. 8 de diciembre de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Walter Arellano Hobelsberger. Secretaria: Lilia Rodríguez González.

Amparo directo 15124/2004. Banca Serfín, S.A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Serfín. 8 de diciembre de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Walter Arellano Hobelsberger. Secretaria: Lilia Rodríguez González.

Amparo directo 15164/2004. Banca Serfín, S.A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Serfín. 8 de diciembre de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Walter Arellano Hobelsberger. Secretaria: Lilia Rodríguez González.

Amparo directo 15184/2004. Banca Serfín, S.A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Serfín. 8 de diciembre de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Walter Arellano Hobelsberger. Secretaria: Lilia Rodríguez González.

Por otro lado, en relación a los documentos que integran la carpeta "Contrato de Obra y/u órdenes de compra" del soporte de ***** ***** ****,⁴⁴ denominados: "Contrato ***** ***** Orden de Cambio CP 212-004", "Contrato ***** ***** Orden de Cambio CP 212-005", "Contrato ***** ***** de Cambio CP 212-007 Rev 1", "Contrato ***** ***** Orden de Cambio CP 212-009" y "Contrato ***** *****", cabe precisar que los mismos fueron presentados en idioma diverso al español, sin que se hubiera adjuntado el archivo electrónico o que obren en autos las traducciones correspondientes.

Ahora bien, como ya se había dicho, de la interpretación conjunta de los artículos 28, fracción I, apartado A, del Código Fiscal de la Federación, en relación con

⁴⁴ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

el 33, apartado B, fracción XI, de su Reglamento, y la Resolución Miscelánea Fiscal para 2019 (ejercicio fiscal que fue revisado por la fiscalizadora) se colige que si bien en la materia tributaria es posible que un contribuyente realice operaciones con otros sujetos que no se rigen por el derecho nacional y, por tanto, que los comprobantes fiscales que avalen esas operaciones se encuentren en idiomas diferentes al español e, incluso, que contengan cantidades en otra moneda distinta del peso, en cuyo caso, el contribuyente está obligado a llevar los registros contables respectivos en idioma español y consignar los valores en moneda nacional (al margen de que el comprobante respectivo esté en otro idioma y moneda).

Por tanto, como se señaló con anterioridad, los contribuyentes están obligados a llevar los registros y asientos contables en español y consignar las cantidades ahí anotadas en moneda nacional, sin que tal deber excluya la posibilidad de que obren comprobantes fiscales (no registros ni asientos, sino documentos comprobatorios de actos y actividades) en otro idioma diferente al español y con cantidades en otras monedas.

En ese tenor, los contratos celebrados con la empresa *****,⁴⁵ contenidos en los archivos electrónicos denominados: “Contrato ***** Orden de Cambio CP 212-004”, “Contrato ***** Orden de Cambio CP 212-005”, “Contrato ***** Orden de Cambio CP 212-007 Rev 1”, “Contrato ***** Orden de Cambio CP 212-009” y “Contrato *****”, **no serán valorados por esta jugadora.**

14.- Los **documentos** denominados “*PEDIDO DE COMPRA*”, “*PEDIDOS DE SERVICIO*”, “*PEDIDOS DE DESPACHO*” “*MODIFICACIÓN AL PEDIDO*”; “*FORMATO ORDEN DE COMPRA*” localizables en las 9 carpetas de nombre “*Contrato de Obra y/u órdenes de compra*” que forman parte de las 9 subcarpetas soporte contenidas en la carpeta “F:*****\ANEXO 3 Ingresos por CFDI” incluida en el dispositivo de almacenamiento USB, documental privada 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.

⁴⁵ NOMBRE DE TERCERO. PERSONA MORAL

Con dicha prueba se acredita que la hoy actora, recibió diversos pedidos de compra, de servicio o de reparación de las empresas *****
** ****, **** ***** ***** ****, ***** ***** ***** **** ** ****, ***** ***** ***** **** ** ****, y *****
** ***** ****,⁴⁶ durante los años 2014, 2018, 2019.

15.- Los documentos denominados “Notas generales de Diseño”, “Planos para Construcción” y “Notas Generales” localizables en las 9 subcarpetas de nombre “Diseño de estructura” que forman parte de las 9 carpetas soporte contenidas en el archivo electrónico “F:*****\ANEXO 3 Ingresos por CFDI” incluida en el dispositivo de almacenamiento USB, documental privada 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.

Con dicha prueba se acredita que la hoy actora, reformuló diversos diseños de domos que presentó a las empresas *****
***** ****, ***** ***** ***** **** ** ****, ***** ***** ***** **** ** ****, y ***** ** ***** ***** ****,⁴⁷ para su aprobación.

16.- Los resúmenes de los proyectos *****

*****⁴⁸ localizables en las 9 carpetas soporte contenidas en la carpeta “F:*****\ANEXO 3 Ingresos por CFDI” incluida en el dispositivo de almacenamiento USB,, documental privada 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.

Con dicha prueba se acredita la elaboración por parte de la actora de diversos documentos en los cuales se agrupan datos como las condiciones de pago, la facturación del proyecto, los ingresos, el costo de ventas, entre otros, por cada proyecto realizado con las empresas *****
***** ***** ***** **** ** ****, ***** ***** ***** ****,
***** ***** ***** **** ** ****, ***** ***** ***** **** ** ****, ***** **** y ***** ** ***** ***** ****⁴⁹

Así, de la adminiculación que se practicó a las pruebas contenidas en el dispositivo USB, específicamente en la carpeta denominada “ANEXO 3 Ingresos por

⁴⁶ NOMBRES DE TERCEROS, PERSONAS MORALES

⁴⁷ NOMBRES DE TERCEROS, PERSONAS MORALES

⁴⁸ NOMBRES DE TERCEROS, PERSONAS MORALES

⁴⁹ NOMBRES DE TERCEROS, PERSONAS MORALES

ejercicios anteriores al de 2019, consistente en registros contables de ingresos de los ejercicios 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, declaraciones de los ejercicios 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, e integraciones de ingresos, del análisis que la demandada llevó a cabo, concluyó que fueron insuficientes para demostrar la acumulación; en específico, la demandada argumentó que la actora no proporcionó los registros contables que acreditaran la existencia de los anticipos, el debido registro contable y su debida vinculación con los ingresos acumulados en cada una de las declaraciones de los ejercicio 2014, 2016, 2017 y 2018, lo que tampoco ocurrió en el juicio que se resuelve.

En ese tenor, a consideración de esta juzgadora, atendiendo a la naturaleza del concepto de anulación en estudio, si la actora argumentó que los comprobantes fiscales digitales por internet observados por la fiscalizadora, no se trataban de ingresos acumulables en 2019, porque dichos comprobantes relacionaban los comprobantes emitidos con anterioridad y que fueron descontados al monto total al tratarse de anticipos, es correcto que la autoridad fiscalizadora le haya solicitado a la empresa actora, que exhibiera la información y documentación con la cual acreditara que los anticipos que refiere, fueron acumulados en los ejercicios fiscales a los que alude, entre el año de 2014 al 2018, y que además de su acumulación, debía acreditar el pago del Impuesto Sobre la Renta correspondiente.

Lo anterior es así, ya que la propia actora aludió a acciones realizadas en ejercicios fiscales anteriores para acreditar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en el ejercicio de 2019, fiscalizado por la autoridad hacendaria; por tanto, para que proceda el reconocimiento por parte de la autoridad de los pagos que de acuerdo con la demandante fueron realizados como anticipos, es su obligación acreditar ante la autoridad, la acumulación y pago del Impuesto Sobre la Renta en los ejercicios señalados por la misma, tal y como fue solicitado por la fiscalizadora.

En relación a lo anterior, la actora lleva a cabo en el concepto de impugnación primero del escrito de demanda, una serie de explicaciones de la acumulación de los anticipos en ejercicios anteriores al de 2019, aludiendo como documentación comprobatoria, la consistente en registros contables de ingresos de los ejercicios 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, declaraciones provisionales y anuales de los ejercicios 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, e integraciones de ingresos por cada uno de los comprobantes fiscales digitales por internet observados por la autoridad demandada, lo que a consideración de esta juzgadora, a efecto de realizar una adecuada adminiculación y valoración de las pruebas señaladas, **se requiere de conocimientos técnicos que involucren la participación u orientación de especialistas.**

Lo anterior se afirma porque, a consideración de esta Sala, la prueba pericial contable se refiere a la técnica que sistemática y estructuralmente produce información cuantitativa expresada en unidades monetarias, sobre las situaciones económicas identificables y cuantificables que realiza una entidad, lo cual se logra a través de un proceso de captación de las operaciones que midan, clasifiquen, **registren y resuman con claridad, tales aseveraciones a fin de producir información**; y cierto es que en el caso concreto, la actora afirma que de los registros contables que llevó a cabo y con la información contenida en las declaraciones fiscales, se acredita la acumulación de ingresos y el pago del Impuesto Sobre la Renta, por lo que existe un tema a dilucidar sobre su contabilidad.

Sirve de apoyo, el criterio aislado VII-TASR-PE-17, emitido por la Sala Regional Peninsular de este Órgano Jurisdiccional, visible en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Séptima Época, Año II, No. 12, julio 2012, página 245, que dice:

PRINCIPIOS DE PERTINENCIA E IDONEIDAD DE LA PRUEBA EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. - Si bien el artículo 40, segundo párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, refiere que en el juicio contencioso administrativo federal, serán admisibles toda clase de pruebas, con las excepciones que apunta dicho precepto, es el caso que ello no significa que el Magistrado Instructor está obligado a admitir y desahogar como pruebas todas aquellas que ofrezcan las partes en el juicio, sino que **para su admisión, éstas deben cumplir con los principios de pertinencia y de idoneidad de la prueba.** En efecto, el artículo 46 de la ley adjetiva, establece una serie de reglas de valoración de las pruebas rendidas por las partes en el juicio contencioso administrativo federal, a que se encuentra sujeto este Tribunal, señalándose en cuanto a las pruebas pericial y testimonial, así como a otras pruebas distintas de las documentales, que **el valor de las mismas quedará a la prudente apreciación de la Sala.** Por su parte, el artículo 197 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en el juicio contencioso administrativo federal, atento a lo dispuesto en el artículo 1º, primer párrafo, de la ley adjetiva, establece 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. De donde se sigue que al señalar el artículo 38, fracción IV, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que una de las atribuciones del Magistrado Instructor, es la de admitir, desechar o tener por no ofrecidas las pruebas, ello conduce a estimar que efectivamente **cuenta con la facultad de analizar si las pruebas ofrecidas por las partes no sólo están relacionadas con la cuestión o hecho a demostrar (que no es otro que el principio de pertinencia de la prueba), sino que también está facultado para verificar si las pruebas son el medio apropiado y adecuado para demostrar los hechos materia de la controversia**

planteada, que es precisamente el principio de **idoneidad de la prueba**. Principios que si bien no están previstos en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, ni en la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sí se contemplan en el artículo 79 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en el juicio contencioso administrativo federal, al señalar que para conocer la verdad, puede el juzgador 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, sin más limitaciones de que las pruebas estén reconocidas por la ley y tengan relación inmediata con los hechos controvertidos. Por lo que a fin de verificar si las pruebas ofrecidas por las partes en el juicio, cumplen con los principios de pertinencia y de idoneidad de la prueba, resulta conducente analizar la naturaleza de dichos medios probatorios, para que de ese modo se confronte con la pretensión de las partes que persiguen con su ofrecimiento.

De igual manera, sirve de sustento la jurisprudencia **VII-J-2aS-41**, sustentada por la Segunda Sección de la Sala Superior del entonces denominado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la Revista de este Tribunal Séptima Época, Año III, número 27, octubre 2013, página 108, de rubro y texto siguiente:

PRUEBA PERICIAL.- SU VALORACIÓN QUEDA AL PRUDENTE ARBITRIO DEL JUZGADOR.- Con fundamento en el artículo 46, fracción II de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en relación con el artículo 43 del mismo ordenamiento legal, la valoración de las pruebas queda al prudente arbitrio de las Salas de este Tribunal Federal. Por tanto, si el juzgador debe valorar los dictámenes correspondientes a una prueba pericial que por su naturaleza versa sobre cuestiones técnicas, corresponderá a la Sala determinar su valor probatorio, no sólo en función de las respuestas que los peritos emitan sobre el cuestionario respectivo sino también en función de la adminiculación que haga en relación con las probanzas que obren en el expediente y en función de la interpretación que realice a los preceptos que resulten aplicables, lo cual corresponde exclusivamente realizarlo a dicho Órgano.

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S2/16/2013)

Ahora bien, no escapa a la atención de este Órgano Jurisdiccional la **prueba pericial en materia contable**, ofrecida por la actora, y que fuera desahogada en el presente juicio contencioso administrativo para dilucidar la litis planteada, esto es, si con las pruebas ofrecidas en esta instancia, y las exhibidas previamente ante la autoridad fiscalizadora, se acredita, entre otras cuestiones, que los anticipos que fueron amortizados y que corresponden a los comprobantes fiscales digitales por internet, ya fueron acumulados en ejercicios anteriores al revisado y si los mismos, ya fueron declarados por la actora, y si con la documentación aportada se acredita que los anticipos fueron debidamente acumulados en ejercicios anteriores; prueba con la que se busca acreditar los extremos pretendidos por la hoy actora, consistente en acreditar la acumulación y pago del Impuesto Sobre la Renta por los ingresos recibidos en los ejercicios fiscales de 2014 al 2018, por concepto de anticipos de los diversos proyectos, que de acuerdo con la actora culminaron en 2019.

En este punto se precisa que, si bien, existe el arbitrio judicial otorgado por ley a esta Juzgadora para tramitar o apreciar ciertos medios probatorios, como en este caso la pericial, dicho arbitrio no es absoluto o necesariamente potestativo, sino restringido y hasta obligado por determinadas exigencias o necesidades, como lo es obtener conocimientos especializados necesarios para justificar su fallo.

Al respecto, se debe destacar que este Órgano Jurisdiccional, si bien es técnico en derecho, lo cierto es que carece de conocimientos sobre ciencias y cuestiones de arte, técnica, mecánica, o de numerosas actividades prácticas que requieren estudios especializados o larga experiencia, es por ello que ante la presencia de cuestiones científicas, artísticas, o técnicas, este Cuerpo Colegiado se ve en la necesidad de recurrir al auxilio de expertos para verificar hechos o determinar sus condiciones especiales.

Así, el perito es un auxiliar de los tribunales, en determinada materia y como tal, su dictamen constituye una opinión ilustrativa sobre cuestiones que requieren estudios especializados, emitida bajo el leal saber y entender de personas versadas en materias que requieren conocimientos especializados, expresada en forma lógica y razonada, que proporcionen al juzgador elementos suficientes para orientar su criterio en materias que éste desconoce.

De manera que este Cuerpo Colegiado estima que en el análisis del fondo del presente asunto, necesariamente se requieren conocimientos técnicos; atento a que, ante la especificidad y exactitud de las cuestiones materia de controversia, a efecto de discernir los alcances y eficacia de los conceptos de impugnación planteados, se necesita la participación de un especialista, es por ello, que esta Juzgadora procede a apoyarse en la prueba pericial en materia de contabilidad, ofrecida en el juicio.

Atento a lo anterior, esta Sala procede al análisis y valoración de la prueba pericial en materia de contabilidad, en la parte correspondiente al pronunciamiento del perito en relación a la acumulación de ingresos por la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet, precisando que esta juzgadora procederá al análisis en específico del dictamen emitido por el perito de la actora, atendiendo a que las respuestas expresadas en el dictamen emitido por el perito de

la autoridad demandada, van encaminadas a afirmar que la contabilidad de la actora no cumple con los requisitos de los artículos 28 del Código Fiscal de la Federación, y 33 de su reglamento, y la regla 2.8.1.6 y su anexo 24 de la resolución miscelánea fiscal vigente en 2019.

PRUEBA PERICIAL EN MATERIA CONTABLE: **ingresos por emisión de comprobante fiscal digital por internet.**

IMAGENES

(Registros contables visibles de foja 901 a la 903 de autos)

IMAGEN

(Registros contables visibles en foja 903 y 904 de autos)

IMAGEN

(Registros contables visibles de la foja 906 a la 912 de autos)

IMAGEN

(Registros contables visibles de la foja 913 a la 917 de autos)

IMAGEN

(Registro contable visible en la foja 917 de autos)

IMAGEN

(Registros contables visibles de la foja 918 a la 921 de autos)

IMAGEN

(Registro contable visible en la foja 922 de autos)

IMAGEN

(Registros contables visibles en la foja 922 y 923 de autos)

IMAGEN

(Visibles en foja 924 y 925 de autos)

IMAGEN

- Factura ***: Registros contables denominados **reconocimiento de ingresos contable y auxiliar de ventas** visibles en fojas 928 y 927 de autos.
- Facturas *** y ***: documentos visibles en fojas 929 y 930 de autos.
- Facturas *** y ***: documentos visibles en fojas 930 y 931 de autos.

47

- Factura ***: documentos visibles en foja 932.
- Facturas *** y ***: documentos visibles en foja 932 y 933.

IMAGEN

Cabe precisar que para cada uno de los anticipos que detalla el perito de la parte actora, para explicar como se integra cada anticipo al pago provisional del mes en el que se recibió, señala como prueba un papel de trabajo (donde se calcula el ingreso facturado), la determinación del Impuesto Sobre la Renta, obteniendo el importe a pagar y la declaración provisional o definitiva de impuestos federales, en donde la cantidad señalada como diferencia a cargo, es igual importe a pagar (como se muestra a manera de ejemplo en las digitalizaciones que antecede)

- Anticipo factura ****: documentos visibles en foja 937 y 938 de autos.
- Anticipo Factura **** y ****: documentos visibles en foja 939 y 940 de autos.
- Anticipo Factura ****: documentos visibles en foja 941 y 942 de autos.

IMAGEN

- Anticipo del 83.39% Factura ****.⁵⁴ documentos visibles en foja 943 y 944 de autos.
- Anticipo del 83.39% Factura ****: documentos visibles en foja 945 y 946 de autos.
- Anticipo del 83.39% Factura ****: documentos visibles en foja 947 y 948 de autos.

IMAGEN

- Anticipo Factura ****: documentos visibles en foja 950 y 951 de autos.
- Anticipo Factura ****: documentos visibles en foja 952 y 953 de autos.
- Anticipo Facturas ****, ****, ****, y ****: documentos visibles en foja 954 y 955 de autos.
- Anticipo Facturas ****, y ****: documentos visibles en foja 956 y 957 de autos.
- Anticipo Facturas ****, **** y ****: documentos visibles en foja 958 y 959 de autos.
- Anticipo Facturas ****, ****, ****, ****: documentos visibles en foja 960 y 961 de autos.
- Anticipo Facturas ****, ****, **** y ****: documentos visibles en foja 962 y 963 de autos.
- Anticipo Facturas ****, **** y ****: documentos visibles en foja 964 y 965 de autos.
- Anticipo Facturas **** y ****: documentos visibles en foja 966 y 967 de autos.

IMAGEN

- Anticipo Factura ****: documentos visibles en foja 968 y 969 de autos.
- Anticipo Factura ****: documentos visibles en foja 969 y 970 de autos.
- Anticipo Facturas **** y ****: documentos visibles en foja 971 y 972 de autos.
- Anticipo Facturas ****, ****, **** y ****: documentos visibles en foja 973 y 974 de autos.

⁵⁴ TODO LO TESTADO CORRESPONDE A NÚMEROS DE FACTURAS

- **Anticipo Factura ****:** documentos visibles en *foja 975 y 976* de autos.

IMAGEN

- **Anticipo Factura ****:** documentos visibles en *foja 977 y 978* de autos.

IMAGEN

- **Anticipo Factura ****:** documentos visibles en *foja 980 y 981* de autos.
- **Anticipo Factura ****:** documentos visibles en *foja 982 y 983* de autos.
- **Anticipo Factura ****:** documentos visibles en *foja 984 y 985* de autos.
- **Anticipo Factura ****:** documentos visibles en *foja 986 y 987* de autos.
- **Anticipo Factura ****:** documentos visibles en *foja 988 y 989* de autos.
- **Anticipo Factura ****:** documentos visibles en *foja 990 y 991* de autos.
- **Anticipo Factura ****:** documentos visibles en *foja 992* de autos.

IMAGEN

- **Anticipo Factura ****:**⁵⁵ documentos visibles en *foja 993 y 994* de autos.

IMAGEN

- **Anticipo Factura ****:** documentos visibles en *foja 995 y 996* de autos.
- **Anticipo Factura ****:** documentos visibles en *foja 997 y 998* de autos.
- **Anticipo Factura ****:** documentos visibles en *foja 999 y 1000* de autos.

IMAGEN

(imagen del papel de trabajo que se muestra y analiza en párrafos posteriores)

IMAGEN

Del dictamen pericial en materia contable recién digitalizado y transcrito, en la parte relativa a los ingresos por emisión de comprobante fiscal digital por internet, se advierte que **el perito de la parte actora** da respuestas a cuestiones teóricas, encaminadas a determinar el correcto registro contable de los anticipos que la actora recibió atendiendo a lo establecido en las **normas de información financiera**, así como a explicar el tratamiento contable y las cuentas utilizadas para ello, como a continuación se demuestra:

- ⇒ En la pregunta **1** manifiesta que el tratamiento contable adecuado para la recepción de anticipos es conforme a la NIF A-5, párrafo 50, y muestra un asiento contable.
- ⇒ A la pregunta **2** responde que la cuenta contable en donde la actora registra los anticipos que recibe son las cuentas de pasivo con números

⁵⁵ TODO LO TESTADO CORRESPONDE A NÚMEROS DE FACTURAS

212-123 y 214-194, cuentas que son abiertas para cada proyecto, y muestra un ejemplo de asiento del registro.

⇒ En la pregunta **3** señala de manera general que los anticipos recibidos inicialmente son reconocidos como un pasivo; y al momento de la venta del bien, se convierten en un ingreso y muestra un ejemplo del registro de un anticipo y de un registro de un ingreso.

☒ Por su parte, **el perito de la autoridad demandada** en las respuestas 1 a la 3, concluyó que, no obstante las normas de información financiera establecen reglas para el tratamiento contable, la actora se encuentra obligada a seguir un sistema para su contabilidad que reúna las características establecidas en el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, y 33 de su Reglamento, así como lo requisitos que señala la miscelánea fiscal número 2.8.1.6 y su anexo 24, vigentes en 2019.

⇒ A la pregunta **4** responde de manera generalizada que los anticipos recibidos por la actora se convierten en un ingreso contable cuando se cuantifica el avance de una obra, por lo que contablemente se cancela el pasivo por anticipo a clientes, reconociéndolo como un avance de obra en el activo y un ingreso en resultados y muestra un ejemplo del registro de un anticipo y de un registro de un ingreso.

⇒ En la número **5** afirma que la actora reconoce como ingreso fiscal a los anticipos recibidos, en el momento en que se recibieron, en términos del artículo 17, inciso c) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

☒ Por su parte, **el perito de la autoridad demandada** en las respuestas 4 y 5, concluyó que no se logra identificar como y en que momento se cobró y acumuló para efectos del Impuesto Sobre la Renta, los anticipos señalados a sus ingresos declarados.

⇒ En la pregunta **6** explica las diferencias relativas al momento de reconocer un ingreso para efectos contables y para efectos fiscales.

⇒ A la pregunta **7** responde que la cuenta contable que es afectada cuando el anticipo se reconoce como ingreso, es la denominada como “Progress...” (más el nombre del proyecto) y muestra un ejemplo de registro.

⇒ En la número **8** explica la razón contable del porque la actora no refleja la cancelación contable de anticipos en la misma cuenta en la que se registró su recepción (“Billings...” y “Progress...”, más el nombre del proyecto).

⇒ En la pregunta **9** señala las cuentas que son afectadas cuando se

reconoce como ingreso fiscal un anticipo (“*Billings...*” y “*Progress...*”, más el nombre del proyecto).

- ☒ Por su parte, **el perito de la autoridad demandada** en las respuestas 6 a la 9, concluyó que, no obstante las normas de información financiera establecen reglas para el tratamiento contable, la actora se encuentra obligada a seguir un sistema para su contabilidad que reúna las características establecidas en el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, y 33 de su Reglamento, así como lo requisitos que señala la miscelánea fiscal número 2.8.1.6 y su anexo 24, vigentes en 2019.

⇒ En la respuesta número **10 ambos peritos** identifican en una tabla, los comprobantes fiscales digitales por internet observados, entre otros datos.

⇒ En la respuesta número **11** se explica porque el importe que soporta cada uno de los comprobantes fiscales digitales por internet observados no constituyen un ingreso, al afirmar que se tratan de cuentas por cobrar con cargo a cliente y abono a pasivo al representar un anticipo (***** ***** ***** ***** *****); o que está en cero porque se trata del cierre y entrega del proyecto (***** *****); o por motivo de la exportación de una parte de la estructura, en donde aún no se realiza el reconocimiento del ingreso (***** y *****)⁵⁶.

⇒ En la número **12** señaló que a los 9 comprobantes fiscales digitales por internet observados, le fueron aplicados anticipos de clientes recibidos con anterioridad; señala que en el propio comprobante, fueron relacionados los UUID apareciendo como descuento y/o amortización.

- ☒ Por su parte, **el perito de la autoridad demandada** en las respuestas 11 y 12, concluyó que no se acredita el cobro y la acumulación para efectos del Impuesto Sobre la Renta de los anticipos referidos por la actora.

⇒ A través de la respuesta a la pregunta número **13**, identifica el registro contable de cada uno de los anticipos recibidos, documentos que ya fueron digitalizados y analizados al principio de este considerando, de los cuales se dijo que los datos contenidos no se encontraban en su totalidad en idioma español, sin que se hubiera exhibido una traducción.

- ☒ Por su parte, **el perito de la autoridad demandada** en la respuesta 13, concluyó que de los registros contables y pólizas contables proporcionados por la contribuyente no fue posible identificar el anticipo recibido y aplicado al monto total de cada comprobante en el ejercicio respectivo.

⇒ En la respuesta **14** se hace hincapié que una explicación a detalle del proceso contable que se le da a cada anticipo es la referida en la respuesta 13, ya que a cada comprobante fiscal digital por internet se le adjuntó el asiento contable de cada uno de ellos. Se muestran por cada anticipo el reconocimiento de ingresos contable y el auxiliar de ventas.

- ☒ Por su parte, **el perito de la autoridad demandada** en la respuesta 14, concluyó que la actora no acredita haber acumulado los anticipos en cantidad de \$114,979,330.54 en los ejercicios anteriores al 2019; que si bien la actora señaló que en 2014 acumuló anticipos en cantidad de \$124,518,651.76, registrados en la cuenta Billing Beyon Progress, sin embargo, analizando dicho auxiliar no se identifican ni se relacionan a los montos registrados.

⇒ Se manifiesta de forma generalizada en la respuesta **15** que la actora consideró como ingreso fiscal los anticipos en el mes que fueron recibidos.

- ☒ Por su parte, **el perito de la autoridad demandada** en la respuesta 15, concluyó que la actora no consideró como ingreso fiscal los anticipos en el mes que fueron recibidos.

Ahora bien, esta juzgadora advierte que en la pregunta número **16**, el perito de la actora explica de manera individual como se integró cada anticipo al pago provisional del mes en el que se recibió, para lo cual empieza explicando el procedimiento que en general se usa para todos los anticipos:

- 1) se emite un CFDI;
- 2) se determinan los ingresos acumulables integrados por los comprobantes fiscales digitales por internet emitidos en el periodo, cantidad dentro de la cual se encuentra el importe del comprobante fiscal digital por internet que se expidió por lo que se recibió de anticipo.
- 3) se realiza el cálculo del pago provisional del impuesto tomando como partida los ingresos emitidos en comprobantes fiscales digitales por internet.
- 4) los ingresos acumulados provienen de una relación de facturas emitidas en el periodo correspondiente al cálculo del impuesto.
- 5) en el papel de trabajo se señalan las facturas que fueron consideradas.
- 6) las facturas de anticipos clientes fueron disminuidas de las facturas observadas.
- 7) la actora cumple con la acumulación de los anticipos a clientes en el momento en que se recibe para efectos del pago provisional del Impuesto Sobre la Renta.

Para sustentar lo anterior, el perito de la actora digitaliza un papel de trabajo en donde se observan los ingresos facturados, elabora una tabla en donde calcula el importe del pago provisional del Impuesto Sobre la Renta, y digitaliza la parte relativa a la determinación del Impuesto Sobre la Renta de la declaración de impuestos federales.

De lo anteriormente descrito, esta juzgadora concluye que si bien es cierto el perito en materia contable designado por la actora, señala en el papel de trabajo, entre otros, los datos de las facturas de ingreso como el número de factura, el monto en pesos, la fecha, el IVA, el nombre del cliente, **obteniendo el ingreso facturado**; posteriormente calcula el importe a pagar tomando en cuenta los ingresos facturados, los ingresos por intereses, la fluctuación cambiaria; a los ingresos nominales les aplica el coeficiente de utilidad y así obtiene la utilidad fiscal acumulada como base para el pago provisional, a la cual le aplica la tasa del impuesto, y entre otros datos, **obtiene el importe a pagar**; por último, con la declaración de impuestos que digitaliza, muestra que la cantidad que se señala como diferencia a cargo coincide con el monto que calculó, también cierto es que el perito fue omiso en señalar, adjuntar e identificar la documentación comprobatoria de la cual obtuvo la totalidad de las cantidades que utilizó por los diferentes conceptos que señaló en sus cálculos, y que tomó en cuenta para cuantificar el pago provisional correspondiente.

Por su parte el perito de la **autoridad demandada** concluyó en la respuesta 16, que de la información que contiene en el expediente no se logra integrar como acumuló anticipos al pago provisional del mes en el que se recibió.

Continuando con el análisis de la prueba pericial, esta juzgadora observa que en relación con el requerimiento que se formula en la pregunta **17**, el perito de la actora muestra un papel de trabajo en donde lleva a cabo la conciliación contable y fiscal, donde se observan datos como la utilidad (perdida) contable, las deducciones contables no fiscales, los ingresos contables no fiscales y las deducciones fiscales no contables para obtener la utilidad (perdida), realizado de forma regresiva por los años del 2018 al 2014, como se observa a continuación:

IMAGEN

El papel de trabajo recién digitalizado contiene diversos conceptos, entre otros que se observan, los *“ingresos fiscales no contables”*, el saldo inicial y final de Billings Beyond, *“gastos no deducibles”*, *“costo de venta estimado”*, *“deducción de inversiones”*, *“provisiones de sueldos”*, etcétera, sin que el perito haya precisado el origen de los datos que utilizó para la elaboración de la conciliación contable y fiscal, ni señaló la documentación del cual se obtuvo, o como se llegó a la cuantificación de los diversos conceptos que allí señala.

En relación a lo anterior, no pasa desapercibido para esta juzgadora que el perito de la actora señale que en el documento denominado *“Presentación Mesa de Trabajo”*, el cual viene adjunto al expediente del Acuerdo Conclusivo que se exhibe junto con la demanda, se puede apreciar la mecánica contable y fiscal a detalle con ejemplos sobre el manejo de los ingresos fiscales y contables, y se explique el

tratamiento de los anticipos y el progreso contable de las cuentas *Billing Progress* en el pasivo y en el activo, lo que a consideración de esta juzgadora es incorrecto, toda vez que el perito de la actora debió a través de su dictamen, emitir una opinión ilustrativa, lógica y razonada proporcionando a esta Sala elementos suficientes para orientar su criterio sobre el tema a dilucidar, y no remitir a esta juzgadora a otro documento diverso, ya que el perito es el experto que a través de un proceso de captación de las operaciones que midan, clasifiquen, registren y resuman con claridad, puede producir información.

El **perito de la autoridad** concluyó en esta pregunta, 17, que del análisis a la integración de ingresos, documentación de acumulación de ingresos, registros contables y declaraciones anuales de los años 2014 al 2018, dichos documentos son insuficientes para demostrar que los anticipos fueron acumulados previamente en los ejercicios de 2014, 2015, 2016, 2017 y 2018; ya que la documentación se encuentra incompleta al no proporcionar los registros contables que acrediten la existencia de los anticipos así como su debido registro contable.

Por último, en la respuesta al requerimiento señalado con el número **18**, el perito integra los ingresos acumulables para efectos del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio 2019, lo cual realiza a través de la siguiente tabla:

IMAGEN

De lo cual precisa, entre otras cuestiones, que las primeras 10 partidas están amparadas con la emisión de un comprobante fiscal digital por internet, y señala el procedimiento para sumar y restar los diversos conceptos; sin embargo, el perito no detalla la integración y procedencia de los montos que indica por cada uno de los conceptos; ya que si bien señala las cuentas, el nombre y los montos, esa información contable no fue respaldada con los documentos que acrediten la debida integración por cada uno de los conceptos señalados ni fue señalada la documentación comprobatoria del total de las cuentas.

El perito de la **autoridad demandada** concluye en la respuesta 18, que no es posible determinar como obtiene el importe declarado en cantidad de \$46,357,173.00 con base en la contabilidad; que existen inconsistencias entre el

importe declarado y los ingresos registrados en la contabilidad.

En relación a lo anterior, atendiendo a lo establecido en el artículo 28, del Código Fiscal de la Federación vigente para el ejercicio fiscal 2010, el cual establece, en la parte que interesa, lo siguiente:

“Artículo 28.- Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

I. Para efectos fiscales, la contabilidad se integra por:

A. Los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

...

II. Los registros o asientos contables a que se refiere la fracción anterior deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.

III. Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.

IV. Ingresarán de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto.”

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

Por su parte, el artículo 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente para el ejercicio fiscal 2019, establece que para los efectos del artículo 28, fracciones I y II, del Código Fiscal de la Federación, los sistemas y registros contables deberán llevarse por los contribuyentes mediante los instrumentos, recursos

y sistemas de registro o procesamiento que mejor convenga a las características particulares de su actividad, pero en todo caso deberán satisfacer como mínimo los requisitos que permitan:

- I. Ser analíticos y efectuarse en el mes en que se realicen las operaciones, actos o actividades a que se refieran, a más tardar dentro de los cinco días siguientes a la realización de la operación, acto o actividad;*
- II. Integrarse en el libro diario, en forma descriptiva, todas las operaciones, actos o actividades siguiendo el orden cronológico en que éstos se efectúen, indicando el movimiento de cargo o abono que a cada una corresponda, así como integrarse los nombres de las cuentas de la contabilidad, su saldo al final del periodo de registro inmediato anterior, el total del movimiento de cargo o abono a cada cuenta en el periodo y su saldo final.*

Podrán llevarse libros diario y mayor por establecimientos o dependencias, por tipos de actividad o por cualquier otra clasificación, pero en todos los casos deberán existir los libros diario y mayor general en los que se concentren todas las operaciones del contribuyente;
- III. Permitir la identificación de cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con los folios asignados a los comprobantes fiscales o con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda identificarse la forma de pago, las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo aquellas operaciones, actos o actividades por las que no se deban pagar contribuciones, de acuerdo a la operación, acto o actividad de que se trate;*
- IV. Permitir la identificación de las inversiones realizadas relacionándolas con la documentación comprobatoria o con los comprobantes fiscales, de tal forma que pueda precisarse la fecha de adquisición del bien o de efectuada la inversión, su descripción, el monto original de la inversión, el porcentaje e importe de su deducción anual, en su caso, así como la fecha de inicio de su deducción;*
- V. Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que den como resultado las cifras finales de las cuentas;*
- VI. Formular los estados de posición financiera, de resultados, de variaciones en el capital contable, de origen y aplicación de recursos, así como las balanzas de comprobación, incluyendo las cuentas de orden y las notas a dichos estados;*
- VII. Relacionar los estados de posición financiera con las cuentas de cada operación;*
- VIII. Identificar las contribuciones que se deban cancelar o devolver, en virtud de devoluciones que se reciban y descuentos o bonificaciones que se otorguen conforme a las disposiciones fiscales;*
- IX. Comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales y de subsidios;*
- X. Identificar los bienes distinguiendo, entre los adquiridos o producidos, los correspondientes a materias primas y productos terminados o semiterminados, los enajenados, así como los destinados a donación o, en su caso, destrucción;*
- XI. Plasmarse en idioma español y consignar los valores en moneda*

nacional.

Cuando la información de los comprobantes fiscales o de los datos y documentación que integran la contabilidad estén en idioma distinto al español, o los valores se consignen en moneda extranjera, deberán acompañarse de la traducción correspondiente y señalar el tipo de cambio utilizado por cada operación;

XII. *Establecer por centro de costos, identificando las operaciones, actos o actividades de cada sucursal o establecimiento, incluyendo aquéllos que se localicen en el extranjero;*

XIII. *Señalar la fecha de realización de la operación, acto o actividad, su descripción o concepto, la cantidad o unidad de medida en su caso, la forma de pago de la operación, acto o actividad, especificando si fue de contado, a crédito, a plazos o en parcialidades, y el medio de pago o de extinción de dicha obligación, según corresponda.*

Tratándose de operaciones a crédito, a plazos o en parcialidades, por cada pago o abono que se reciba o se realice, incluyendo el anticipo o enganche según corresponda. Además de lo señalado en el párrafo anterior, deberán registrar el monto del pago, precisando si se efectúa en efectivo, transferencia interbancaria de fondos, cheque nominativo para abono en cuenta, tarjeta de débito, crédito o de servicios, monedero electrónico o por cualquier otro medio. Cuando el pago se realice en especie o permuta, deberá indicarse el tipo de bien o servicio otorgado como contraprestación y su valor;

XIV. *Permitir la identificación de los depósitos y retiros en las cuentas bancarias abiertas a nombre del contribuyente y conciliarse contra las operaciones realizadas y su documentación soporte, como son los estados de cuenta emitidos por las entidades financieras;*

XV. *Los registros de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y terminados, en los que se llevará el control sobre los mismos, que permitan identificar cada unidad, tipo de mercancía o producto en proceso y fecha de adquisición o enajenación según se trate, así como el aumento o la disminución en dichos inventarios y las existencias al inicio y al final de cada mes y al cierre del ejercicio fiscal, precisando su fecha de entrega o recepción, así como si se trata de una devolución, donación o destrucción, cuando se den estos supuestos.*

Para efectos del párrafo anterior, en el control de inventarios deberá identificarse el método de valuación utilizado y la fecha a partir de la cual se usa, ya sea que se trate del método de primeras entradas primeras salidas, últimas entradas primeras salidas, costo identificado, costo promedio o detallista según corresponda;

...

Atendiendo al análisis de las pruebas aportadas por la actora para dilucidar el primer punto de la litis, a consideración de esta juzgadora, es **infundado** el argumento de la actora al afirmar que los comprobantes fiscales emitidos por los anticipos recibidos en meses y años previos fueron relacionados en los comprobantes fiscales digitales por internet de cierre del proyecto; lo anterior es así atendiendo a las siguientes consideraciones:

El comprobante ****, de 15 de marzo de 2019, aparentemente tiene como comprobante fiscal digital por internet relacionado, el identificado como ****, mismo que no se encuentra mencionado en el comprobante correspondiente como lo señala la actora, esto es, el descuento en cantidad de \$46,470.00 dólares, que se indica en el comprobante observado por la autoridad, no se asocia a ningún comprobante fiscal digital por internet; la relación a la que se alude se desprende de lo manifestado por la

accionante y del contenido del archivo “*Facturas Anticipo Aplicados...*”, el cual se encuentra visible en cada una de las 9 carpetas que la accionante integró con las pruebas a efecto de acreditar la ilegalidad en la que incurrió la autoridad fiscalizadora al determinar como ingresos acumulables los comprobantes observados.

El comprobante ****,⁵⁷ de 25 de marzo de 2019, aparentemente tiene como comprobante fiscal digital por internet relacionado, el identificado como ****, mismo que no se encuentra mencionado en el comprobante correspondiente como lo señala la actora, esto es, el descuento en cantidad de \$14,899.74 dólares, que se indica en el comprobante observado por la autoridad, no se asocia a ningún comprobante fiscal digital por internet; la relación a la que se alude se desprende de lo manifestado por la accionante y del contenido del archivo “*Facturas Anticipo Aplicados...*”.

El comprobante ****, de 25 de marzo de 2019, aparentemente tiene como comprobantes fiscales digitales por internet relacionados, los identificados como *****
***** ***** ***** ***** ***** y ****, mismos que no se encuentran mencionados en el comprobante correspondiente como lo señala la actora; esto es, el descuento en cantidad de \$635,432.31 dólares, que se indica en el comprobante observado por la autoridad, no se asocia a ningún comprobante fiscal digital por internet; la relación a la que se alude se desprende de lo manifestado por la accionante y del contenido del archivo “*Facturas Anticipo Aplicados...*”.

El comprobante ****, de 24 de mayo de 2019, aparentemente tiene como comprobantes fiscales digitales por internet relacionados, los identificados como *****
****, y ****, mismos que no se encuentran mencionados en el comprobante correspondiente como lo señala la actora; esto es, el descuento en cantidad de \$473,110.31 dólares, que se indica en el comprobante observado por la autoridad, no se asocia a alguno de los comprobantes fiscales digitales por internet antes referidos; cabe precisar en este punto que en el comprobante señalado si relaciona un folio fiscal, con clave “04 – *Sustitución de los CFDI previos*” sin que esta juzgadora hubiera podido identificar al comprobante fiscal que le corresponde el folio fiscal referido en el comprobante; la relación a la que se alude de los comprobantes ****, ****, y ****, se desprende de lo manifestado por la accionante y del contenido del archivo “*Facturas*

⁵⁷ TODO LO TESTADO CORRESPONDE A NÚMEROS DE FACTURAS

Anticipo Aplicados...”.

Los comprobantes **** y ****, de 13 y 15 de noviembre 2019, respectivamente, aparentemente ambos tiene como comprobantes fiscales digitales por internet relacionados, los identificados como **** y ****, mismos que no se encuentran mencionados en el comprobante correspondiente como lo señala la actora; esto es, el descuento en cantidades de \$149,269.47 dólares y \$150,756.37, respectivamente, que se indica en el comprobante observado por la autoridad, no se asocia a alguno de los comprobantes fiscales digitales por internet antes referidos; cabe precisar en este punto que en los comprobantes señalados sí se relaciona un folio fiscal con clave “07 – CFDI por aplicación de anticipo” correspondiente al comprobante número ****,⁵⁸ comprobante al que le corresponde el folio fiscal referido; la relación a la que se alude de los comprobantes ****, y ****, se desprende de lo manifestado por la accionante y del contenido del archivo “Facturas Anticipo Aplicados...”.

Atento a lo antes expuesto, si bien en los comprobantes fiscales digitales por internet ***** ****, y ****, sí se relacionan comprobantes fiscales digitales por internet emitidos en ejercicios fiscales anteriores, el resto de los comprobantes fiscales observados por la autoridad, ***** ***** **** y ****, no lo hacen; y los identificados con los números **** y ****,⁵⁹ relacionan los comprobantes fiscales de forma parcial.

Por tanto no le asiste la razón a la actora cuando afirma que en el propio comprobante fiscal digital por internet de cierre del proyecto se amortizan las facturas emitidas y los anticipos recibidos.

Por otro lado, afirma la actora que los anticipos están amparados con un comprobante fiscal digital por internet, cuya emisión actualiza el supuesto de causación del impuesto previsto en el artículo 17, fracción I, incisos a) y c), de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dispositivo legal que es del tenor siguiente:

“Artículo 17. Para los efectos del artículo 16 de esta Ley, se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de:

I. Enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:

a) Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada.

...

c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

⁵⁸ TODO LO TESTADO CORRESPONDE A NÚMEROS DE FACTURAS

⁵⁹ TODO LO TESTADO CORRESPONDE A NÚMEROS DE FACTURAS

...”

Argumento que consideración de esta a Sala, no es suficiente para acreditar que la actora llevó a cabo la acumulación de ingresos por los anticipos recibidos, ya que con la sola emisión de un comprobante fiscal digital por internet no se acredita ese hecho; lo anterior es así ya que si bien el artículo 17 fracción I, inciso a), establece que para los efectos de la acumulación de ingresos, tratándose de la enajenación de bienes o prestación de servicios se considerará que los ingresos se obtienen cuando se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada, en la especie no ha sido acreditado por la empresa actora la acumulación de los ingresos amparados en los comprobantes fiscales digitales por internet por concepto de anticipos de cada uno de los proyectos.

Ahora bien, refiere la accionante que sí proporcionó los registros contables de esos anticipos, así como la documentación contable que da sustento y apoyo a los mismos, mencionando que algunas referencias están en idioma inglés, lo que es **infundado** porque, como ya se dijo con anterioridad, en términos de la fracción XI del artículo 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente para el ejercicio fiscal 2019, los registros o asientos contables deberán plasmarse en idioma español y consignar los valores en moneda nacional (al margen de que el comprobante respectivo esté en otro idioma y moneda).

Atendiendo a lo planteado en el párrafo que antecede, a consideración de esta Sala, la empresa actora pasa por alto su obligación de llevar los registros y asientos contables en español y consignar las cantidades ahí anotadas en moneda nacional, siendo omisa en presentar la traducción correspondiente a cada uno de los registros contables que presentó en idioma distinto al español. Lo anterior, porque como ya se señaló, los únicos documentos contables de los que presenta una traducción al español son:

- ➔ Detalle libro mayor - Especial M-M, de 25 de noviembre de 2021
- ➔ Operaciones GL – Todas - Multimoneda, de 25 de noviembre de 2021
- ➔ Aplicaciones de pago - Detalle Multidivisa, de 05 de agosto de 2022
- ➔ Detalle Cuenta/Entidad, de 02 de marzo de 2022
- ➔ Informe de edición AP - Multimoneda, de 10 de marzo de 2022
- ➔ Registro de lotes AR - Con distribución de cuentas – MM, de 22 de octubre de 2021
- ➔ Detalle de libro mayor – Multimoneda, de 18 de octubre de 2021
- ➔ Registro de lotes AR - Con distribución de cuentas – MM, de 22 de junio

- de 2022
- ➔ Informe de edición AP – Multimoneda, de 26 de noviembre de 2022
 - ➔ Periodo sensible corregido AP- Detalle – MC, de 13 de julio de 2022
 - ➔ Libro mayor detallado – Multimoneda, de 26 de junio de 2020

Atendiendo a lo argumentado por la actora en relación a que los comprobantes fiscales digitales por internet observados por la autoridad no corresponden a ingresos acumulables , ya que al monto consignado en cada uno de ellos se deben restar los anticipos que fueron soportados con un comprobante fiscal de internet de tipo ingreso y acumulado debidamente al momento de su percepción efectiva, esta juzgadora observa que en los comprobantes fiscales digitales por internet se observan los siguientes montos:

Número de comprobante	Subtotal	Descuento	Total	Observaciones
***	2,149,874.00	2,149,874.00	0.00	Relaciona en el comprobante 18 CFDIS
***	964,518.00	964,519.00	0.00	Relaciona en el comprobante 11 CFDIS
***	331,200.00	46,470.00	284,730.00	No relaciona algún CFDI en el comprobante
***	74,498.70	14,899.70	69,134.79	No relaciona algún CFDI en el comprobante
***	696,227.00	635,432.31	70,521.84	No relaciona algún CFDI en el comprobante
***	895,187.40	771,818.70	143,107.59	Relaciona en el comprobante 5 CFDIS
***	607,710.00	473,110.00	134,600.00	Relaciona un comprobante con la clave “04-Sustitución de los CFDI previos”, que no tiene que ver con los que señala como anticipos
***	149,269.47	149,269.47	0.00	Relaciona un comprobante con la clave “07-CFDI por aplicación de anticipo” (factura *** señalada como anticipo)
***	150,756.37	150,756.37	0.00	Relaciona un comprobante con la clave “07-CFDI por aplicación de anticipo” (factura *** señalada como anticipo)

Atendiendo a lo argumentado por la accionante, **no le asiste la razón** cuando aduce que los comprobantes fiscales digitales por internet observados por la autoridad fiscal, si bien, corresponden a comprobantes de tipo ingreso, su emisión se llevó a cabo a petición del cliente y solamente con el propósito de amparar en su totalidad cada uno de sus proyectos, lo que en su caso, suponiendo sin conceder, habría podido acontecer con los comprobantes *****, **, *** y *****, ya que después de los descuentos aplicados, dan un total de \$0.00, ello no se observa en las facturas ****** **** * y ***, ya que no obstante los descuentos por anticipos que pudiera haber aplicado la actora, señalan cantidades a favor a los cuales se les dio un efecto de ingreso, como se observa en cada uno de los comprobantes fiscales observados.

Por tanto a consideración de esta Sala, es **infundado** el argumento de la actora cuando afirma que no corresponden a ingresos acumulables los comprobantes

fiscales digitales por internet números *****⁶⁰, y *****⁶⁰, de fechas 28 de febrero de 2019, 15 de marzo de 2019, 15 de marzo de 2019, 25 de marzo de 2019, 25 de marzo de 2019, 23 de abril de 2019, 24 de mayo de 2019, 13 de noviembre de 2019 y 15 de noviembre de 2019, respectivamente, atendiendo a que, sin que esta juzgadora asuma que los diversos descuentos aplicados se hayan realizado cumpliendo con los requisitos de la ley materia, se observan diversos montos los que atendiendo a la descripción de cada uno de los comprobantes fiscales digitales por internet, corresponden a ingresos; aunado a lo anterior, como se resolvió con anterioridad, la actora no acredita en este juicio la acumulación como ingreso para efectos del Impuesto Sobre la Renta, de los anticipos que señala que recibió entre los años 2014 y 2018 y el pago correspondiente por concepto de dicho impuesto.

En otras palabras, con el caudal probatorio exhibido desde la etapa de fiscalización, y ofrecido y exhibido en este juicio, la actora no logra desvirtuar la presunción de legalidad con que cuenta el acto administrativo impugnado, en relación con lo determinado por la autoridad fiscal en el subapartado “**1.1. A) INGRESOS ACUMULABLES CONOCIDOS POR COMPROBANTES FISCALES DIGITALES POR INTERNET (Comprobante Fiscal Digital por Internet) NO DECLARADOS**”, visible de la página 107 a la 122 de la resolución impugnada, en donde la autoridad fiscalizadora concluyó que la contribuyente revisada, hoy actora, emitió diversos comprobantes fiscales digitales por internet de ingreso en cantidad de \$114,979,330.54, los cuales no fueron acumulados a sus ingresos para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

En efecto, en la especie, **resulta indispensable que la enjuiciante acredite en este juicio** que los comprobantes fiscales digitales por internet números *****⁶¹, y *****⁶¹, de fechas 28 de febrero de 2019, 15 de marzo de 2019, 15 de marzo de 2019, 25 de marzo de 2019, 25 de marzo de 2019, 23 de abril de 2019, 24 de mayo de 2019, 13 de noviembre de 2019 y 15 de noviembre de 2019, no corresponden a ingresos que deben acumularse en el ejercicio fiscal de 2019, al tratarse, como lo afirma, de facturas que están amparadas con los diversos anticipos que la misma señala y que debidamente descontados, acreditan que no se tratan de ingresos, lo que en la especie no ocurrió.

⁶⁰ TODO LO TESTADO CORRESPONDE A NÚMEROS DE FACTURAS

⁶¹ TODO LO TESTADO CORRESPONDE A NÚMEROS DE FACTURAS

No pasa desapercibido para esta juzgadora que la actora refiere en el concepto de anulación en estudio, que aportó diversas pruebas ante la autoridad fiscalizadora, como se muestra en la siguiente digitalización:

IMAGEN

Lo cual esta juzgadora pudo observar de la revisión efectuada al dispositivo de almacenamiento “USB”, en donde se localizaron innumerables archivos, los cuales se tratan de registros contables, papeles de trabajo, diseños, contratos, ordenes de pedido, escritos que explican los procedimientos de construcción, la explicación de la forma en que la actora lleva a cabo sus registros contables atendiendo a la actividad que realiza, entre muchos otros documentos.

Por las cuales, la actora fue omisa en señalar de manera individual lo que pretendía acreditar con cada uno de los documentos y archivos ofrecidos como prueba, y la forma en que estos documentos desvirtúan la presuntiva de ingresos determinada por la autoridad fiscal en la resolución impugnada.

Al respecto resulta aplicable, la tesis de Jurisprudencia en Materia Administrativa, número **I.7o.A.466 A**, Novena Época, emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIV, Julio de 2006, página 1170, cuyo rubro y texto son del tenor siguiente:

CONCEPTOS DE IMPUGNACIÓN INOPERANTES EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. LO SON AQUELLOS EN LOS QUE EL ACTOR ADUCE LA INDEBIDA VALORACIÓN DE PRUEBAS EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN, SIN ESPECIFICAR A CUÁLES EN CONCRETO SE REFIERE, NI EL VALOR PROBATORIO QUE DEBIÓ HABÉRSELES OTORGADO (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2005). El artículo 237, párrafos primero y tercero, del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 2005, dispone que las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se fundarán en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada; asimismo, podrá corregir los errores que advierta 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. De esta manera, a efecto de que las Salas de dicho órgano puedan analizar la legalidad del acto impugnado, relativo a la valoración de las pruebas hechas por la autoridad demandada, ello debe hacerse a la luz de los conceptos de impugnación que haya hecho valer el actor en su demanda de nulidad, ya sea en un capítulo expreso, o bien, realizando un análisis integral del curso inicial, máxime, si el referido código no les otorga la facultad de suplir la queja deficiente en beneficio del actor. Por tanto, **si la demandante se limita a señalar que su contraparte valoró indebidamente las pruebas recabadas en el procedimiento administrativo de origen, sin especificar cuáles fueron en concreto, ni el valor jurídico que, a su criterio debió haberseles otorgado, tal argumento es inoperante.**

(Énfasis añadido por esta Sala)

Igualmente, es aplicable por analogía la Jurisprudencia publicada con el número **I.4o.A. J/48**, en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, Enero de 2007, página 2121, cuyo rubro y texto a la letra establecen:

“CONCEPTOS DE VIOLACIÓN O AGRAVIOS. SON INOPERANTES CUANDO LOS ARGUMENTOS EXPUESTOS POR EL QUEJOSO O EL RECURRENTE SON AMBIGUOS Y SUPERFICIALES.- Los actos de autoridad y las sentencias están investidos de una presunción de validez que debe ser destruida. Por tanto, cuando lo expuesto por la parte quejosa o el recurrente es ambiguo y superficial, en tanto que no señala ni concreta algún razonamiento capaz de ser analizado, tal pretensión de invalidez es inatendible, en cuanto no logra construir y proponer la causa de pedir, en la medida que elude referirse al fundamento, razones decisorias o argumentos y al porqué de su reclamación. Así, tal deficiencia revela una falta de pertinencia entre lo pretendido y las razones aportadas que, por ende, no son idóneas ni justificadas para colegir y concluir lo pedido. Por consiguiente, los argumentos o causa de pedir que se expresen en los conceptos de violación de la demanda de amparo o en los agravios de la revisión deben, invariablemente, estar dirigidos a descalificar y evidenciar la ilegalidad de las consideraciones en que se sustenta el acto reclamado, porque de no ser así, las manifestaciones que se viertan no podrán ser analizadas por el órgano colegiado y deberán calificarse de inoperantes, ya que se está ante argumentos non sequitur para obtener una declaratoria de invalidez.”

E incluso, no debe perderse de vista que la hoy actora al acudir al juicio de resolución exclusiva de fondo, en términos de lo dispuesto por el artículo 58-18, penúltimo párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, debe relacionar las pruebas de manera expresa con lo que pretenda acreditar.

Ahora bien, por lo que respecta al argumento de la actora encaminado a demostrar que las conclusiones alcanzadas por la demandada en el procedimiento fiscalizador son ilegales, atento a que la actora asegura que sí proporcionó los registros contables de los anticipos, así como la documentación contable que daría sustento y apoyo a los mismos, a consideración de esta Sala es **infundado**.

Lo anterior es así porque para que las autoridades fiscales puedan comprobar si las obligaciones fiscales (formales o sustantivas) han sido cumplidas, deben hacer una revisión de la información a la que pueda acceder a través de los procedimientos que señala la ley de la materia. Dicha información es aquella que están obligados a obtener y conservar los contribuyentes en los términos de las disposiciones fiscales.

En ese sentido, la conclusión a la que lleguen las autoridades fiscales, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, dependerá de la información y datos proporcionados por el propio contribuyente.

Asimismo, la conclusión alcanzada por esta juzgadora tiene fundamento en el razonamiento de que, si bien es cierto el juicio contencioso administrativo tiene por objeto fundamental analizar la legalidad de los actos administrativos y en él deben valorarse todas las pruebas y argumentos planteados por los demandantes; también lo es que del artículo 40, primer párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con el diverso 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria, deriva el principio de que “el que afirma está obligado a probar”, por lo que, **no basta** que la accionante señale que existen pruebas y argumentos que sustentan su pretensión y que respecto de éstos, la autoridad no llevó a cabo una debida valoración de ellas al emitir la resolución impugnada, sino que, atento a la causa de pedir, los demandantes tienen la obligación de señalar cuál es, en concreto, ese material probatorio o argumento al que se refiere.

Aunado a lo anterior, conforme a lo establecido en el segundo párrafo del artículo 58-18 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en el que se establece que se deberá adjuntar al escrito de demanda, entre otros, las pruebas que se ofrezcan, relacionándolas expresamente en su escrito de demanda con lo que se pretenda acreditar, lo que en la especie no ocurrió, ya que si bien la actora refiere diversa pruebas para acreditar su pretensión en relación a que a los comprobantes fiscales digitales por internet números ***** y *****⁶², de fechas 28 de febrero de 2019, 15 de marzo de 2019, 15 de marzo de 2019, 25 de marzo de 2019, 25 de marzo de 2019, 23 de abril de 2019, 24 de mayo de 2019, 13 de noviembre de 2019 y 15 de noviembre de 2019, respectivamente, le fueron amortizados una serie de anticipos recibidos en ejercicios fiscales anteriores, ingresos que afirma ya fueron acumulados y declarados en ejercicios anteriores, pruebas que fueron analizadas por esta juzgadora; ahora bien, en relación a las demás pruebas que se encuentran contenidas en el dispositivo de almacenamiento USB, las mismas no fueron relacionadas en su totalidad expresamente en el escrito de demanda.

En las relatadas consideraciones, esta Juzgadora concluye que subsiste la determinación alcanzada por la autoridad demandada en la resolución determinante del crédito fiscal, en el apartado “**1.1. A) INGRESOS ACUMULABLES CONOCIDOS POR COMPROBANTES FISCALES DIGITALES POR INTERNET (Comprobante Fiscal Digital por Internet) NO DECLARADOS**”, que los ingresos en cantidad de \$114,979,330.54, no fueron acumulados a sus ingresos para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

⁶² NÚMEROS DE FACTURAS

No pasa desapercibido para esta Juzgadora, que en el concepto de impugnación que se resuelve, la actora afirme que en la resolución impugnada se pasó por alto la prevalencia del derecho fundamental de seguridad jurídica, y que la autoridad fiscal no fundó ni motivó debidamente su determinación, ya que apreció de forma incorrecta los hechos e incumplió con lo establecido en el artículo 38, fracción, del Código Fiscal de la Federación; lo que a consideración de este Órgano Jurisdiccional, se trata de cuestiones relacionadas con supuestas violaciones de carácter formal y de procedimiento, teniendo como consecuencia que el análisis de los agravios en comento sea improcedente, pues en ellos se argumenta medularmente que la resolución impugnada resulta ilegal, toda vez que la autoridad emisora de la misma, supuestamente, omitió llevar a cabo una debida valoración de las pruebas ofrecidas; sosteniendo que es ilegal la resolución liquidatoria porque viola el Derecho Fundamental de Legalidad, consagrado en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vulnerando así la Garantía de Audiencia, y la obligación de las autoridades administrativas de fundar y motivar debidamente sus resoluciones.

En ese sentido, si de conformidad con lo dispuesto en **el artículo 58-17, tercer y cuarto párrafo**,⁶³ de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, **la** demandante en juicios como el que nos ocupa (de resolución exclusiva de fondo) sólo podrá hacer valer conceptos de impugnación o en su caso, formular agravios que tengan por objeto resolver exclusivamente sobre el fondo de la controversia, esto es, aquellos que sean referidos a los elementos esenciales de las contribuciones; **y en el caso concreto**, los argumentos planteados por **la actora** en el concepto de impugnación en estudio, están encaminados a demostrar que la autoridad

⁶³ **“Artículo 58-17....**

...
El demandante sólo podrá hacer valer conceptos de impugnación que tengan por objeto resolver exclusivamente sobre el fondo de la controversia que se plantea, sin que obste para ello que la resolución que se controvierta se encuentre motivada en el incumplimiento total o parcial de requisitos exclusivamente formales o de procedimiento establecidos en las disposiciones jurídicas aplicables; siempre que el demandante acredite que no se produjo omisión en el pago de contribuciones.

Para efectos del juicio de resolución exclusiva de fondo se entenderá por concepto de impugnación cuyo objeto sea resolver exclusivamente sobre el fondo de la controversia, entre otros, aquéllos que referidos al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de las obligaciones revisadas, pretendan controvertir alguno de los siguientes supuestos:

I. Los hechos u omisiones calificados en la resolución impugnada como constitutivos de incumplimiento de las obligaciones revisadas.

II. La aplicación o interpretación de las normas involucradas.

III. Los efectos que haya atribuido la autoridad emisora al incumplimiento total o parcial de requisitos formales o de procedimiento que impacten o trasciendan al fondo de la controversia.

IV. La valoración o falta de apreciación de las pruebas relacionadas con los supuestos mencionados en las fracciones anteriores.

...”

fiscalizadora violó en perjuicio de la demandante el derecho fundamental de seguridad jurídica, al no fundar y motivar debidamente su determinación no cumplen con ese extremo, pues se encuentran dirigidos a combatir supuestas violaciones de carácter formal y de procedimiento; **luego entonces**, es evidente que en la especie los agravios de la parte actora, antes señalados, no tienen por objeto resolver sobre el fondo de la controversia; en consecuencia, con fundamento en lo establecido en el artículo **58-19, primer párrafo, fracción II**,⁶⁴ de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, **se tienen por no formulados**.

SÉPTIMO.- Este Cuerpo Colegiado, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 50, tercer párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, procede al análisis del concepto de impugnación **SEGUNDO**, planteado por la actora en su escrito inicial de demanda, así como de los argumentos hechos valer en su escrito de alegatos, extrayendo de ellos los argumentos esenciales, dada su repetitiva abundancia; en los que manifiesta lo siguiente:

CONCEPTO DE IMPUGNACIÓN **SEGUNDO**

Argumenta la actora que el concepto de impugnación está encaminado a demostrar la ilegalidad de la resolución impugnada, al sustentarse en una indebida interpretación del artículo 17, fracción I, inciso a), de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como a una indebida valoración de las pruebas aportadas.

Que la autoridad de manera ilegal consideró que no se desvirtuó la presunción de ingresos acumulables para efectos del Impuesto Sobre la Renta, la cual se integra con las cantidades que derivan de las facturas **** y ****⁶⁵ expedidas a ***** ** **** ** ** **** ** ** **** ** ****,⁶⁶ sin haber valorado las pruebas aportadas.

Argumenta la actora que es ilegal que la autoridad demandada pretenda que se acumule por segunda vez los depósitos observados porque a su criterio, no se acredita el registro contable, ni el momento de la acumulación; no obstante que de los elementos probatorios que aportó, se acredita que sí fueron considerados en el pago del Impuesto Sobre la Renta, pero en el momento en que fueron expedidos los comprobantes fiscales digitales por internet a los que corresponden tales depósitos.

Manifiesta la accionante que en relación con esta tema, realizó diversas

⁶⁴ “**ARTÍCULO 58-19.** El Magistrado Instructor determinará la procedencia del juicio de resolución exclusiva de fondo considerando lo siguiente:

...

II. En su caso, una vez cumplido el requerimiento a que se refiere el último párrafo del artículo 58-18 de la presente Ley, si advierte que los conceptos de impugnación planteados en la demanda incluyen argumentos de forma o de procedimiento, éstos se tendrán por no formulados y sólo se atenderán a los argumentos que versen sobre el fondo de la controversia.

...”

⁶⁵ NÚMEROS DE FACTURAS

⁶⁶ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

manifestaciones en el procedimiento seguido ante la Prodecon, por lo que solicita se tomen en cuenta las manifestaciones ahí referidas, y el expediente relativo, el cual consta en el expediente administrativo ofrecido como prueba.

Finalmente afirma la actora, que los depósitos que recibe no necesariamente son ingresos contables, por lo que no pueden ser llevados a la cuenta de resultados; que en el caso concreto se afectaron las cuentas de bancos y clientes pues es donde impactaron los depósitos recibidos; ya que no se trata de anticipos, pero su recepción no implica un ingreso contable.

ESCRITO DE ALEGATOS

Aduce la actora que el dictamen pericial que debe tener valor probatorio pleno es el que emitió su perito, en la medida que resulta ser el que responde y valora de mejor manera cada una de las cuestiones sobre las que versa la prueba pericial en contabilidad.

Por su parte, la **autoridad demandada** sostiene la legalidad y validez de la resolución impugnada, argumentando que respecto de la diferencia de depósitos en cantidad de \$6,826,137,58 correspondiente a ingresos acumulados conocidos por cobranza no declarada, no se logró identificar el momento en que fueron acumuladas las facturas relacionadas con los depósitos, conforme a lo dispuesto por el artículo 16, primer párrafo, 17 primer y penúltimo párrafo, de la ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2019, el cual señala el momento de acumulación de ingresos.

Aduce asimismo la demandada, que del análisis llevado a cabo a los registros contables proporcionados por la actora, se concluyó que no se acredita la cuenta de ingresos utilizada para el registro contable de los ingresos, ya que las cuentas que señaló no son de ingresos, sino cuentas de bancos (*****) y clientes (*****)⁶⁷ donde se registra el cobro de una factura, pero no la acumulación de ingresos.

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

En este punto es preciso recordar lo resuelto por la fiscalizadora en el oficio determinante del crédito fiscal, en el subapartado “**1.1. C) INGRESOS ACUMULABLES PRESUNTOS CONOCIDOS POR COBRANZA**”, visible de la página 136 a la 153 de la resolución impugnada, en donde la autoridad fiscal conoció que en relación con la cantidad de \$40,767,542.00, observada como ingresos acumulables por cobranza, la contribuyente revisada **no logró desvirtuar la cantidad de \$6,826,137.58.**

Así es, en la resolución impugnada, la autoridad fiscalizadora concluyó en el apartado de ingresos acumulables, que de la cantidad total de **\$121,805,468.12, \$6,826,137.58** correspondían a INGRESOS ACUMULABLES PRESUNTOS CONOCIDOS POR COBRANZA, mismos que se consideraron no declarados en términos del artículo 17, primer párrafo y penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y que la cantidad de **\$114,979,330.54** correspondían a INGRESOS ACUMULABLES PRESUNTOS CONOCIDOS POR CFDIS, de conformidad con los artículos 16, primer párrafo, 17, primer párrafo, fracción I, inciso a) y c), de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en 2017; lo cual fue estudiado en el considerando SEXTO de esta resolución.

Ahora bien, como segundo punto de la litis, esta Sala deberá dilucidar si resulta legal la determinación de la fiscalizadora en relación a los ingresos acumulables no declarados en cantidad de **\$6,826,137.58**, para lo cual se deberá analizar si los depósitos por cobranza se encuentran debidamente registrados en la contabilidad de la actora y si con la documentación aportada por la misma, se logra acreditar que los ingresos señalados fueron debidamente registrados en su contabilidad, así como si de dicha documentación se logra identificar el momento en que fueron acumulados los ingresos amparados con las facturas relacionados con los depósitos bancarios. Las cantidades observadas por la demandada se muestran en la siguiente digitalización de la resolución determinante de crédito fiscal:

IMAGEN

En ese tenor, esta juzgadora procede a un análisis de las pruebas referidas por la accionante en su escrito de demanda para acreditar su pretensión, esto es, que la cantidad de \$6,826,137.58, corresponde al pago de las facturas *****,⁶⁸ expedidas a favor de ***** ***,⁶⁹ ingresos que, como lo aduce la actora, fueron acumulados en el momento en que se expidieron las facturas; las cuales se muestran en la siguiente digitalización:

⁶⁸ NÚMEROS DE FACTURAS

⁶⁹ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

IMAGENES

Ahora bien, del análisis llevado a cabo de los archivos que integran el dispositivo de almacenamiento USB relacionados con cobranza, visibles en la carpeta “F:*****\ANEXO 6 Cobranza”, esta juzgadora advierte que la empresa actora, además de los registros contables números 002498, 002515, 002516, 002541, 002542 y 002578, antes digitalizados, para acreditar el registro contable de los depósitos observados por la autoridad fiscalizadora, exhibe como prueba por su parte lo siguientes archivos: “02 Auxiliar Contable”, “03 Registros Contables”, “04 CFDI Ingresos”, “05 Contratos”, “06 Reporte Ingresos Acumulables CFDI” y “07 Comprobante Pagos”, de los cuales se procede a su análisis y valoración:

1.- El **escrito** denominado “Cobranza Operación *** **** ** *****”, que forma parte de la carpeta “F:*****\ANEXO 6 Cobranza” localizable en el dispositivo de almacenamiento USB, documental privada a la que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 46, fracción III⁷⁰, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los diversos 133⁷¹, 197⁷², 203⁷³ y 210⁷⁴, del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al juicio contencioso administrativo.

Con dicha prueba se acredita que la actora llevó a cabo una relación de los depósitos observados por la autoridad fiscalizadora en donde explica el registro contable que llevó a cabo, mostrando diversos documentos, papeles de trabajo, extractos de las declaraciones de impuestos, entre otros, mismo que forma parte del escrito de demanda.

⁷⁰ “**Artículo 46.-** La valoración de las pruebas se hará de acuerdo con las siguientes disposiciones:

...

III. El valor de las pruebas pericial y testimonial, así como el de las demás pruebas, quedará a la prudente apreciación de la Sala.”

⁷¹ “**Artículo 133.-** Son documentos privados los que no reúnen las condiciones previstas por el artículo 129.”

⁷² “**Artículo 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.”

⁷³ “**Artículo 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.”

⁷⁴ “**Artículo 210.-** El documento privado que un litigante presenta, prueba plenamente en su contra, de acuerdo con los artículos anteriores.”

2.- Los registros contables denominados “AR Transactions - Multi-Moneda”, “AR Batch Register - Con Distribución Cuentas - MM”, “Trial balance -totales combinados”, “Detalle Cuenta/Entidad”, visibles en las subcarpetas de nombre “02 Auxiliar Contable”, “03 Registros Contables” y “06 Reporte Ingresos Acumulables CFDI”, localizables en el dispositivo de almacenamiento USB, en la carpeta denominada “F:*****\ANEXO 6 Cobranza”, documental privada 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.

Con dichas pruebas se acreditan la contabilidad de la actora en relación con los depósitos observados como ingreso por la autoridad demandada, registros en los que se observan, entre otros datos, el concepto, monto, moneda, número y fecha de los comprobantes fiscales.

Cabe precisar que los documentos “AR Transactions - Multi-Moneda”, “AR Batch Register - Con Distribución Cuentas - MM”, “Trial balance -totales combinados”, se encuentran parcialmente en un idioma distinto al español.

3.- Los registros denominados “2018 Anticipos”, “2018 Balanza Ingresos CFDI”, “2018 Ingresos CFDI”, “2019 Anticipos”, “2019 Balanzas Ingresos CFDI” y “2019 Ingresos CFDI”, contenidos en la subcarpeta denominada “06 Reporte Ingresos Acumulables CFDI”, que forman parte de la carpeta “F:*****\ANEXO 6 Cobranza” localizable en el dispositivo de almacenamiento USB, documental privada 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.

Con dichas pruebas se acreditan los registros llevados a cabo por la actora en donde se muestra datos como facturación, cuenta batch, proyecto, número de factura, cliente, importe, cliente, RFC, fecha, importe, IVA retenido, tipo de cambio, entre otros datos.

4.- Los comprobantes fiscales digitales por internet números ****, **** y ****,⁷⁵ de fechas 13 de agosto de 2018, 14 de febrero de 2019 y 06 de mayo de 2019, respectivamente, contenidos en la subcarpeta denominada “04 CFDI Ingresos”, que forma parte de la carpeta “F:*****\ANEXO 6 Cobranza” localizable en el dispositivo de almacenamiento USB, mismos a los que se concede valor probatorio **indiciario**,

⁷⁵ NÚMEROS DE FACTURAS

con fundamento en lo dispuesto en el artículo 43, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los artículos 29, 29-A y 63, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, 36 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; y **de dicha prueba se advierte** la facturación de la actora, durante los años 2018 y 2019, con efecto de ingresos.

5.- Los 3 documentos denominados contratos de fechas 08 de agosto de 2018, 04 de diciembre de 2018 y 21 de junio de 2019, celebrados entre la actora y la empresa ***** ** ***** ** ***** **, ⁷⁶ contenidos en las subcarpetas denominadas “Contrato Asistencia Consultoría *** 01”, “Contrato cambio vuelos *** 01” y “Contrato *** ” que forman parte de la carpeta “F:*****\ANEXO 6 Cobranza”, documentos que fueron presentados en idioma distinto al español, pruebas que no son valoradas al haber sido omisa la actora en presentar la traducción correspondiente.

6.- Los comprobantes de pago contenidos en los archivos denominados “02-05-19”, “05-10-18”, “08-08-19”, “15-03-19”, “16-08-19”, “24-08-18”, “25-02-19”, contenidos en la subcarpeta “07 Comprobante Pagos”, que forma parte de la carpeta “F:*****\ANEXO 6 Cobranza” localizable en el dispositivo de almacenamiento USB, documental privada 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.

Con dichas pruebas se acreditan los registros llevados a cabo por la actora de los depósitos observados por la autoridad demandada.

Por lo que respecta a la acumulación de los ingresos por cobranza en cantidad de **\$6,826,137.58**, la actora ofrece como prueba diversos archivos como se muestra a continuación:

IMAGEN

⁷⁶ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

Carpetas de las cuales se observa que contienen los siguientes archivos:

IMAGEN

En la carpeta de ingresos acumulables se localiza un archivo en formato Excel denominado “***** Ingresos 2018” que contiene diversa información en las pestañas como Ingresos Acumulados, CFDI SAT, Listado Factura, Billings, 710107 Otros Ingresos, Venta de Desperdicio, como a continuación se muestra:

IMAGEN

En la carpeta de ingresos acumulables se localiza también un archivo en formato Excel denominado “***** Ingresos 2019” que contiene diversa información en las pestañas como Ingresos Acumulados, CFDI SAT, 710105 Precio Activo Fijo, 710107 Otros Ingresos Gastos, 72101 Intereses Bancarios, como a continuación se muestra:

IMAGEN

La carpeta “CFDI factura” contiene una o varias facturas que relaciona. Asimismo integra diversos registros contables y papeles de trabajo: “AR Transactions...”, “Cobranza...”, “Integración Cobranza ... Santander MXP”, “Pago ...”, “***** Tabla Cobranza Observada”, “Integración Facturas y Cobranza *** *****”, “GL Transactions ...”, de los cuales se procede a su análisis y valoración:

1.- El escrito denominado “Escrito 08-03-22 Explicación Ingresos por cobranza”, contenido en la carpeta “F:*****\ANEXO 6 Cobranza\08 III. Ingresos Acumulables por Cobranza” localizable en el dispositivo de almacenamiento USB, documental privada a la que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 46, fracción III⁷⁷, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los diversos 133⁷⁸, 197⁷⁹, 203⁸⁰ y 210⁸¹,

⁷⁷ “**Artículo 46.-** La valoración de las pruebas se hará de acuerdo con las siguientes disposiciones:

...

III. El valor de las pruebas pericial y testimonial, así como el de las demás pruebas, quedará a la prudente apreciación de la Sala.”

⁷⁸ “**Artículo 133.-** Son documentos privados los que no reúnen las condiciones previstas por el artículo 129.”

⁷⁹ “**Artículo 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.”

⁸⁰ “**Artículo 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 coligante, 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.”

⁸¹ “**Artículo 210.-** El documento privado que un litigante presenta, prueba plenamente en su contra, de acuerdo con los artículos anteriores.”

del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al juicio contencioso administrativo.

Con dicha prueba se acredita que la actora llevó a cabo una relación de los depósitos observados por la autoridad fiscalizadora en donde explica el registro contable que llevó a cabo, mostrando diversos documentos, papeles de trabajo, entre otros.

2.- Los registros contables y papeles de trabajo denominados “***** Ingresos 2018”, “***** Ingresos 2019”, “AR Transactions...”, “Cobranza...”, “Integración Cobranza ... Santander MXP”, “Pago ...”, “***** Tabla Cobranza Observada”, “Integración Facturas y Cobranza San Jose de Plata”, “GL Transactions ...”, contenidos en las 41 subcarpetas que forman parte del archivo “F:*****\ANEXO 6 Cobranza\08 III. Ingresos Acumulables por Cobranza”, documental privada 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.

Con dichas pruebas se acreditan la contabilidad de la actora en relación con los depósitos observados como ingreso por la autoridad demandada, registros en donde se pueden observan datos como RFC, cliente, monto, moneda, número y fecha de la factura, entre otros.

3.- Los comprobantes fiscales digitales por internet números *****

***** y *****⁸², contenidos en las 41 subcarpetas que forman parte del archivo “F:*****\ANEXO 6 Cobranza\08 III. Ingresos Acumulables por Cobranza” localizable en el dispositivo de almacenamiento USB, mismos a los que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 43, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los artículos 29, 29-A y 63, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, 36 del Reglamento del Código Fiscal de la

82 NÚMEROS DE FACTURAS

Federación; y **de dicha prueba se advierte** la facturación de la actora, durante los años 2018 y 2019, con efecto de ingresos.

En relación a lo anterior, la actora lleva a cabo en el concepto de impugnación segundo del escrito de demanda, una serie de explicaciones del registro contable y la acumulación de los ingresos por cobranza en cantidad de \$6,826,137.58, aludiendo como documentación comprobatoria, la consistente en registros contables de los años 2018 y 2019, papeles de trabajo de 2018 y 2019, comprobantes de pago y comprobantes fiscales digitales por internet, lo que a consideración de esta juzgadora, a efecto de realizar una adecuada adminiculación y valoración de las pruebas señaladas, **se requiere de conocimientos técnicos que involucren la participación u orientación de especialistas.**

Lo anterior porque, como se dijo en el considerando que antecede, la prueba pericial contable se refiere a la técnica que sistemática y estructuralmente produce información cuantitativa expresada en unidades monetarias, sobre las situaciones económicas identificables y cuantificables que realiza una entidad, lo cual se logra a través de un proceso de captación de las operaciones que midan, clasifiquen, **registren y resuman con claridad, tales aseveraciones a fin de producir información**; y cierto es que en el caso concreto, la actora afirma que sí llevó a cabo el registro de ingresos por cobranza y que acredita su acumulación, por lo que existe un tema a dilucidar sobre su contabilidad.

Sirve de apoyo, el criterio aislado VII-TASR-PE-17, emitido por la Sala Regional Peninsular de este Órgano Jurisdiccional, visible en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Séptima Época, Año II, No. 12, julio 2012, página 245, de rubro: “**PRINCIPIOS DE PERTINENCIA E IDONEIDAD DE LA PRUEBA EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL**”, así como la jurisprudencia **VII-J-2aS-41**, sustentada por la Segunda Sección de la Sala Superior del entonces denominado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la Revista de este Tribunal Séptima Época, Año III, número 27, octubre 2013, página 108, de rubro: “**PRUEBA PERICIAL.- SU VALORACIÓN QUEDA AL PRUDENTE ARBITRIO DEL JUZGADOR**”, de contenido ya señalado con anterioridad.

Atento a lo anterior, esta Sala procede al análisis y valoración de la prueba pericial en materia de contabilidad, respecto de la cual, los peritos rindieron los dictámenes correspondientes, análisis que se llevará a cabo en la parte del pronunciamiento de los peritos en relación con los ingresos por cobranza, (el dictamen del perito de la actora es visible de la foja 879 a la 1084 de autos y el dictamen del perito de la autoridad es visible de la foja 1286 a la 1295 de autos).

PRUEBA PERICIAL EN MATERIA CONTABLE: V. Ingresos no identificados.

1. El perito identificará cuáles son los dos Comprobantes Fiscales Digitales por Internet en los que se sustentan los ingresos acumulables conocidos por cobranza, en cantidad de \$6'826,137.58 que no fueron desvirtuados por la actora.

Actora.- Se digitalizan las facturas **** y ****.⁸³

Autoridad.- En base a registros contables proporcionados no fue posible identificar las facturas con las cuales están relacionados el monto de \$6,826,137.58.

2.- El perito explicará, con el mayor grado de detalle posible, cual es el origen de tales facturas.

Actora.- Por la factura **** de \$728,712 dólares o 628,200 dólares sin Impuesto al Valor Agregado, corresponde a una orden de compra por concepto de construcción de un domo en un proyecto denominado "Los Gatos" con cliente ***** ** *****,⁸⁴ y se digitalizan dos comprobantes en idioma distinto al español. Por la factura **** de \$27,608.00 dólares o 23,800.00 sin Impuesto al Valor Agregado, corresponde a asistencia y viáticos de campo para la instalación de la estructura del domo con el cliente ***** ** *****.⁸⁵

Autoridad.- En base a registros con tables proporcionados no fue posible identificar las facturas con las cuales están relacionados el monto de \$6,826,137.58 en el caso de las facturas en dólares no fue posible determinar el tipo de cambio utilizado en la transacción por la contribuyente.

3. El perito identificará, con el mayor grado de detalle posible, cuándo y cómo se registraron contablemente los depósitos recibidos por la actora con motivo de la expedición de las dos facturas antes referidas.

Actora.- Se realizan las facturas en el 2018 y por cada una se identifica de acuerdo con su naturaleza los siguientes registros en contabilidad, haciendo un cargo a la cuenta por cobrar con un abono a la cuenta del Billings en el pasivo. Digitaliza el asiento contable de las facturas **** y ****,⁸⁶ donde señala que se realiza al momento de su facturación.

Autoridad.- En base a registros contables proporcionados no fue posible identificar las facturas con las cuales están relacionados el monto de \$6,826,137.58, en el caso de las facturas en dólares no fue posible determinar el tipo de cambio utilizado en la transacción por la contribuyente.

4.- El perito explicará, con el mayor grado de detalle posible, cómo

⁸³ NÚMEROS DE FACTURAS

⁸⁴ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

⁸⁵ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

⁸⁶ NÚMEROS DE FACTURAS

se registraron contablemente los depósitos referidos en la respuesta a la pregunta inmediata anterior.

Actora.- Se observa que durante el ejercicio del 2018 se registran dos cobros a la factura **** y el resto junto con la factura se cobran durante el ejercicio del 2019. Su registro contable implica la cancelación de la cuenta por cobrar que se creó al momento de la elaboración de la factura al cliente con el cargo a la cuenta de bancos por la entrada del dinero. Digitaliza los asientos contables.

Autoridad.- En base a los registros contables proporcionados no fue posible identificar las facturas con las cuales están relacionados el monto de \$6,826,137.58, en el caso de las facturas en dólares no fue posible determinar el tipo de cambio utilizado en la transacción por la contribuyente.

5.- El perito explicará, con el mayor grado de detalle posible, como se integró cada depósito de los referidos en las respuestas anteriores, a los pagos provisionales de los meses en los que se recibieron y al impuesto anual correspondiente.

Actora.- Las facturas realizadas se pueden observar que fueron acumuladas en el pago provisional e impuesto anual en el momento en que se emitieron, en términos del artículo 17 fracción I, inciso a) de la ley del impuesto sobre la renta.

La factura **** se realizó en el periodo de agosto del 2018, y se observa que el reporte de facturación la incluye en la determinación de los ingresos acumulados en la declaración del impuesto sobre la renta. La factura **** se realizó en el periodo de febrero del 2019. Digitaliza registros contables, parte de la declaración de impuestos y comprobantes de pago.

Autoridad.- Con base en la información proporcionada no fue posible identificar si los importes relacionados con los depósitos relacionados el monto de \$6,826,137.58 están acumulados a los ingresos declarados tanto en los pagos provisionales como en la anual del Impuesto sobre la Renta.

En relación con la prueba pericial en materia de contabilidad, esta juzgadora puede observar que en la **respuesta 1**, el perito designado por la actora muestra los comprobantes fiscales digitales por internet **** y ****,⁸⁷ sobre los cuales refiere que integran los ingresos obtenidos durante el ejercicio fiscal de 2019 y que fueron observados por la autoridad en cantidad de \$6,826,137.58; por su parte el perito de la autoridad señala que no le fue posible identificar las facturas relacionadas a dicho monto.

Ahora bien, a consideración de esta juzgadora, la exhibición de las facturas **** y ****,⁸⁸ no acredita el registro contable de los ingresos observados por la fiscalizadora en cantidad de \$6,826,137.58, ni su acumulación; documentos que se digitalizan a continuación.

IMAGENES

⁸⁷ NÚMEROS DE FACTURAS

⁸⁸ NÚMEROS DE FACTURAS

En la **respuesta 2**, el perito de la actora señala que la factura ****, corresponde a una orden de compra del cliente ***** ** ***** ** ***** ** *****⁸⁹ y la factura **** es por la asistencia y viáticos de campo para la instalación de la estructura del domo; el perito de la autoridad reitera que no le fue posible identificar las facturas con las que está relacionado el monto de \$6,826,137.58.

En la respuesta **3**, el perito de la actora afirma que contablemente se registraron los depósitos recibidos por las facturas **** de fecha 13 de agosto de 2018, en el 2018, y la factura **** de fecha 14 de febrero de 2019, se registra en el momento de su facturación; muestra asimismo los registros contables denominados “AR Batch Register-Con Distribución Cuentas - MM”, uno por cada factura; el perito de la autoridad reitera que no le fue posible identificar las facturas con las que está relacionado el monto de \$6,826,137.58.

En relación con la anterior, esta juzgadora puede advertir que no obstante los depósitos observados por la autoridad como ingresos por cobranza para efectos del Impuesto Sobre la Renta, se llevaron a cabo en el ejercicio de 2019, de acuerdo con el perito de la demandante, el registro de la factura **** se realizó en el año de 2018, y la factura ****, en el 2019, esto es, afirma que se acumuló al momento de la facturación.

Asimismo, esta juzgadora advierte que los montos observados por la autoridad fiscalizadora no coinciden con los montos que señala de forma individual la actora en pesos, asimismo fue omisa en señalar el tipo de cambio que utilizó al momento de convertir los dólares a pesos en los registros contables que realizó; sobre este tema, esta Sala observa que en las facturas **** y ****,⁹⁰ se indica como tipo de cambio, 18.6511 y 19.2592, respectivamente, pero dichas facturas fueron emitidas con fechas 13 de agosto de 2018 y 14 de febrero de 2019, respectivamente, fechas que no coinciden con los depósitos observados por la autoridad, ni con los registros y acumulaciones que según la actora llevó a cabo.

Por otro lado, resulta impreciso para esta Sala lo afirmado por la accionante en relación a que los ingresos observados por la fiscalizadora de fechas 25 de febrero, 15 y 25 de marzo y 02 de mayo, todos de 2019, al ser parte de la factura

⁸⁹ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

⁹⁰ NÚMEROS DE FACTURAS

****, hayan sido registrados en la contabilidad de la actora y hayan sido acumulados y declarados en el mes de agosto de 2018, siendo que los depósitos respectivos fueron registrados en la cuenta bancaria en diversas fecha de 2019 (25/02/2019, 15/03/2019, 25/03/2019, 02/05/2019, 08/05/2019, y 08/08/2019), esto es, la actora asegura que llevó a cabo la acumulación de unos ingresos que fueron recibidos en un ejercicio fiscal posterior; aunado a lo anterior, como ya se dijo, las cantidades que asegura registró en su contabilidad y acumuló a sus ingresos, no coinciden con las cantidades observadas por la autoridad fiscalizadora, por tanto esta Sala no tiene la convicción de que los montos señalados por la actora en dólares y en pesos, y que de acuerdo con la misma, integran las facturas **** y **** de fechas 13 de agosto de 2018 y 14 de febrero de 2019, respectivamente, se refieran a las cantidades que observó la autoridad fiscalizadora las cuales fueron depositadas en la cuenta bancaria a nombre de la actora y que éstas se tratan de las mismas cantidades.

Lo anterior se puede observar de forma más clara a través de la siguiente tabla, que esta juzgadora realizó buscando una comparativa entre la información aportada por la actora y los datos observados por la autoridad fiscalizadora.

AUTORIDAD		ACTORA				
FECHA DEL DEPÓSITO	MONTO	Cliente	Factura	Monto (dólares)	Monto (pesos)	Fecha de cobranza
--	--	***** *** ** ***** ** **** ** *** ⁹¹	****	255,049.20	4,827,392.74	24/08/18
--	--		****	145,742.40	2,818,410.25	05/10/18
25/02/2019	1,149,616.48		****	60,065.44	1,162,356.36	25/02/19
15/03/2019	2,760,765.09		**** *	142,872.34	2,813,050.86	15/03/19
25/03/2019	1,390,654.98		****	72,668.77	1,405,886.36	25/03/19
02/05/2019	1,258,034.31		****	66,177.85	1,263,495.64	02/05/19
08/05/2019	141,891.47		****	7,448.41	144,561.72	08/05/19
08/08/2019	125,175.25		****	6,355.59	126,998.66	08/08/19
			---	(60.00)	1,718.19	16/08/19
TOTAL	6,826,137.58	--	**** de fecha 13 de agosto de 2018 por un monto de 728,712.00 dólares.	**** de fecha 14 de febrero de 2019, por un monto de 27,608.00 dólares.	**** de fecha 06 de mayo de 2018, por un monto de 1,263.36 dólares	--

La respuesta 4 está encaminada a demostrar nuevamente el registro contable de los depósitos, señalando el perito de la actora que 2 cobros de la factura **** se registraron en 2018 y el resto en 2019; manifiesta que dicho registro implica la cancelación de la cuenta por cobrar que se creó al momento de elaborar la factura con el cargo a la cuenta de bancos; digitaliza el concepto de cada depósito bancario observado por la autoridad como cobranza, y anexa un registro contable denominado “AR Transactions – Multi Moneda” por cada uno de ellos; el perito de la autoridad reitera que no le fue posible identificar las facturas con las que está relacionado el

⁹¹ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

monto de \$6,826,137.58.

En relación a la respuesta **5**, esta juzgadora puede observar que el perito de la actora refiere que la acumulación de la factura ****, se realizó en el periodo de agosto de 2018, para acreditar lo anterior digitaliza un listado de facturas y señala el total de ingresos facturados; asimismo realiza el cálculo del importe a pagar, en el que integra conceptos como ingresos facturados, ingresos por intereses, fluctuación cambiaria, total de ingresos nominales, coeficiente de utilidad, utilidad fiscal acumulada, PTU pagada del ejercicio anterior, pérdidas fiscales, utilidad fiscal base pago provisional, tasa de impuesto, pago provisional acumulado ISR retenido bancario acumulado, pagos provisionales efectuados; también digitaliza parte de la declaración de impuestos en donde se observa que la cantidad a cargo coincide con el importe a pagar, y el cálculo de este importe parte del total de ingresos facturados, cifra que también coincide con el total señalado en el listado de facturas 2018; muestra asimismo un comprobante de pagos y una tablas en donde refiere el **total de ingresos** señalando el monto por cada una de los conceptos allí señalados como: ingresos facturados CFDI, otros ingresos//otros gastos, intereses bancarios, actualización, ganancia realizada, ganancia no realizada, entre otros; asimismo se observa el **total de ingresos acumulables declaración anual** que integra los conceptos ajuste anual por inflación, actualización, entre otros.

Para el caso de la factura ****, manifiesta el perito de la actora que se realizó en el periodo de febrero de 2019, y realiza la misma explicación que en la factura ****, esto es, señala el cálculo de los ingresos facturados, utiliza dicha cantidad para calcular el importe a pagar, digitaliza parte de la declaración de impuestos en donde se advierte que el impuesto a cargo coincide con su cálculo del importe a pagar, muestra un comprobante de pago, y señala los conceptos que integran los cálculos de total de ingresos, ingresos acumulables declaración anual, e ingresos facturas CFDI.

De lo anteriormente descrito, esta juzgadora concluye que si bien es cierto el perito en materia contable designado por la actora, realiza por cada una de las facturas **** y ****,⁹² de las cuales refiere integran los montos que fueron observados por la autoridad como ingresos no declarados por cobranza, una adminiculación entre el total de ingresos del listado de facturas, el cálculo del importe

⁹² NÚMEROS DE FACTURAS

a pagar y muestra la cantidad a cargo en la declaración de impuestos, cantidades que son coincidentes, también cierto es que el perito fue omiso en señalar, adjuntar e identificar la documentación comprobatoria de la cual obtuvo la totalidad de las cantidades que utilizó por los diferentes conceptos que señaló en sus cálculos, y que tomó en cuenta para cuantificar el pago provisional correspondiente.

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

Por tanto, es evidente para esta juzgadora que la empresa actora, si bien pudiera acreditar el registro contable de los ingresos observados con registros parciamente en idioma español, no acredita su acumulación.

Lo anterior es así porque los registros contables “AR Batch Register – Con Distribución Cuentas – MM” y “AR Transactions – Multi-Moneda” que el perito utilizara para acreditar el registro contable de las facturas **** y ****,⁹³ se encuentran parcialmente en idioma distinto al español, sin que la empresa actora haya adjuntado a los archivos contenidos en el dispositivo de almacenamiento USB, las traducciones correspondientes de esos documentos que ofreció y exhibió como prueba en un idioma diferente al español.

Aunado a lo anterior, las órdenes de compra mostradas en las páginas 188 y 189 del dictamen pericial emitido por el perito de la actora, se encuentran en un idioma diferente al español, sin traducción.

En relación con lo anterior, como ya se había dicho, de la interpretación conjunta de los artículos 28, fracción I, apartado A, del Código Fiscal de la Federación, en relación con el 33, apartado B, fracción XI, de su Reglamento, y la Resolución Miscelánea Fiscal para 2019 (ejercicio fiscal que fue revisado por la fiscalizadora) se colige los contribuyentes están obligados a llevar los registros y asientos contables en español y consignar las cantidades ahí anotadas en moneda nacional, sin que tal deber excluya la posibilidad de que obren comprobantes fiscales (no registros ni asientos, sino documentos comprobatorios de actos y actividades) en otro idioma diferente al

⁹³ NÚMEROS DE FACTURAS

español y con cantidades en otras monedas.

Atendiendo a lo anterior, esta Sala concluye que subsiste la legalidad de la determinación alcanzada por la autoridad fiscalizadora en la resolución determinante del crédito fiscal, en la parre donde señaló que la cantidad de \$6,826,137.58 corresponden a INGRESOS ACUMULABLES PRESUNTOS CONOCIDOS POR COBRANZA, mismos que se consideran no declarados en términos del artículo 17, primer párrafo y penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Sin que sea óbice a lo anterior, el argumento de la accionante encaminado a demostrar que la autoridad realizó una indebida interpretación del artículo 17, fracción I, inciso a), de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que si bien dicho artículo determina que para efectos del artículo 16, se considera que los ingresos se obtienen tratándose de enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se de cualquiera de los siguientes supuestos, lo que suceda primero: 1) cuando se expida el comprobante; 2) se envíe o entregue el material o cuando se preste el servicio; 3) se cobre o sea exigible total o parcialmente la contraprestación pactada; y en el caso concreto, la actora aduce que acumuló los ingresos observados por la autoridad al momento de emitir el comprobante fiscal digital por internet, lo cierto es que en el juicio que se resuelve, la actora ha sido omisa en acreditar la acumulación de ingresos en cantidad de \$6,826,137.58, observados por la autoridad como *INGRESOS ACUMULABLES PRESUNTOS CONOCIDOS POR COBRANZA*, en el ejercicio fiscal de 2019, mismos que fueron considerados no declarados en términos del artículo 17, primer párrafo y penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

No pasa desapercibido para esta juzgadora, que la actora haya solicitado en el concepto de anulación en estudio, que se tome en cuenta el expediente administrativo abierto con motivo del procedimiento seguido ante la Prodecon, en donde se observa que a través del escrito por el cual solicitó el acuerdo conclusivo ante la Prodecon, señaló que las pruebas y documentos para sustentar su propuesta de calificación de hechos, podían encontrarse en un enlace electrónico que mostró, y pruebas que agrupó por carpetas, como se muestra en la siguiente digitalización .

IMAGEN

Argumento que es **infundado** atendiendo a que, si bien es cierto el juicio contencioso administrativo tiene por objeto fundamental analizar la legalidad de los actos administrativos y en él deben valorarse todas las pruebas y argumentos planteados por los demandantes; también lo es que del artículo 40, primer párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con el diverso 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria, deriva el principio de que “el que afirma está obligado a probar”, por lo que, **no basta** que la accionante señale que existen pruebas y argumentos que sustentan su pretensión y que respecto de éstos, la autoridad no llevó a cabo una debida valoración de ellas al emitir la resolución impugnada, sino que, atento a la causa de pedir, los demandantes tiene la obligación de señalar cuál es, en concreto, ese material probatorio o argumento al que se refiere.

Aunado a lo anterior, conforme a lo establecido en el tercer párrafo del artículo 58-19 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en el que se establece que se deberá adjuntar al escrito de demanda, entre otros, las pruebas que se ofrezcan, relacionándolas expresamente en su escrito de demanda con lo que se pretenda acreditar, lo que en la especie no ocurrió, ya que si bien la actora refiere que realizó diversas manifestaciones que obran en el expediente abierto ante la Prodecon, y señaló pruebas para sustentar esas afirmaciones, esto es, para desvirtuar los hechos y omisiones en que incurrió de acuerdo a lo determinado por la autoridad fiscalizadora, las pruebas que señala no fueron relacionadas expresamente en el escrito de demanda.

OCTAVO.- Este Cuerpo Colegiado, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 50, tercer párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, procede al análisis del concepto de impugnación **TERCERO**, planteado por la actora en su escrito inicial de demanda, así como de los argumentos hechos valer en su escrito de alegatos, extrayendo de ellos los argumentos esenciales, dada su repetitiva abundancia; en los que manifiesta lo siguiente:

CONCEPTO DE IMPUGNACIÓN **TERCERO**

Argumenta la actora, que el concepto de impugnación está encaminado a demostrar la ilegalidad de la resolución impugnada, en cuanto hace al rechazo de la deducción del Impuesto Sobre la Renta en cantidad de \$15,548,214.50, por concepto de gastos en general.

Manifiesta la demandante, que la autoridad de manera ilegal consideró que la actora dedujo indebidamente diversas erogaciones que no cumplen con los requisitos previstos en el artículo 27, fracciones III y IV, de la ley del Impuesto Sobre

la Renta; ya que no se proporcionó la documentación comprobatoria y la forma de pago de las cantidades que dieron origen a dicha deducción, pago del cual, afirma la actora, no se encontraba obligado a acreditar, pues una deducción no se encuentra condicionada a demostrar el pago efectivo de dicho gasto.

Que a los comprobantes fiscales emitidos en el extranjero no se les puede requerir el cumplimiento de los requisitos previstos en los artículos 29 y 29 A, por lo que no puede ser motivo de rechazo.

Que los gastos realizados fueron por concepto de mercadotecnia y administración, servicios que fueron prestados por una parte relacionada residente en el extranjero (***** ***)⁹⁴; servicios que están amparados con el contrato de prestación de servicios, están debidamente registrados los servicios y erogaciones cuestionados y también están sustentados en comprobantes fiscales.

Que las pruebas que aportó son las siguientes:

1. Los registros auxiliares de las cuentas 690903-0-000 denominada *Facturación Gastos de MKT*, así como la 690904-0-000 denominada *Facturación Gastos de Administ.*
2. auxiliares contables
3. papel de trabajo que contiene un amarre de los gastos con su CFDI
4. integración de los gastos en general
5. registros auxiliares en los que se detallaron las operaciones que por concepto de gastos generales fueron tomadas como deducción para efectos del Impuesto Sobre la Renta en el ejercicio fiscal de 2019
6. reportes de las transacciones efectuadas y por las que fueron reducidos diversos gastos realizados por mi mandante
7. escrito con una explicación detallada de la operación
8. reporte con la integración de las partidas
9. facturas de la operación
10. registros contables, contratos de servicios y política de precios intercompañías
11. evidencias del servicio recibido
12. recibos electrónicos de pago
13. documentos de Excel que contiene las facturas que soportan los gastos los registros contables los auxiliares contables, así como que las mismas se encontraban pendientes de pago al cierre del ejercicio
14. reportes en dónde se establecen las operaciones por período
15. documento en el que se establece la forma en que fueron compensadas las facturas de dichos gastos

⁹⁴ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

16. auxiliares contables de las cuentas contables de gastos en general
17. integración de las cuentas contables que corresponden a gastos en general y que forman parte de las deducciones autorizadas
18. escrito para explicar la manera en que se efectuaron dichos gastos
19. escrito a través del cual se explicó la forma en que se podían leer los registros contables para entender mejor la contabilidad de la empresa
20. integración de partidas
21. documentos del servicio
22. reporte de cuentas por pagar

ESCRITO DE ALEGATOS

Manifiesta la actora que en la contestación a la demanda, la autoridad no hizo valer consideraciones adicionales a las señaladas en el oficio por el que se determinó el crédito fiscal; en ese sentido, afirma la accionante, todas las consideraciones ya han quedado desvirtuadas con los conceptos de nulidad hechos valer en la demanda.

Asimismo aduce la actora, que el dictamen pericial que debe tener valor probatorio pleno es el que exhibió por su parte en la medida que resulta ser el que responde y valora de mejor manera cada una de las cuestiones sobre las que versa la prueba pericial en contabilidad.

Por su parte, la **autoridad demandada** sostiene la legalidad y validez de la resolución impugnada, argumentando que en el caso de la prestación de servicios, éstos son tomados en consideración para el pago de los impuestos, por lo que es incuestionable que dichas operaciones deben estar registradas en la contabilidad, cumpliendo con lo dispuesto en el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación. Que contrario a lo referido por la colitigante, es incuestionable que la obligación de llevar la contabilidad implica que el contribuyente también esté obligado a anexar toda la información soporte a cada uno de los asientos contables, entendiéndose entre dicha documentación, aquella que demuestre que la operación efectivamente se realizó.

Aduce asimismo la demandada, que la accionante no proporcionó los registros contables, documentación comprobatoria y registros de pago de la cantidad de \$15,548,214.50.

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

En este punto, es preciso recordar lo resuelto por la fiscalizadora en el oficio determinante del crédito fiscal, específicamente en el subapartado **1.2.1. C)**, en donde concluyó que respecto a las deducciones por concepto de Gastos en General

en cantidad de \$22,670,187.00, con las pruebas aportadas por la contribuyente revisada, sólo logró acreditar el importe de deducciones en cantidad de \$7,121,972.50; por tanto determinó que de las cuentas contables 690903 "*Facturación Gastos de MKT*", en la cantidad de \$2,130,400.00, y 690904 "*Facturación Gastos de Administración*", en cantidad de \$13,417,814.50, no logró vincular o identificar con documentación comprobatoria infringiendo lo establecido en el artículo 27, primer párrafo, fracciones III y IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; por tanto, **la autoridad fiscal determinó que persiste el importe de \$15,548,214.50, por concepto de deducciones autorizadas improcedentes por Gastos en General.**

Conforme a lo antes expuesto, y atendiendo a lo establecido en el tercer punto de litis, esta Sala deberá resolver si resulta legal el rechazo de la deducción por gastos en general por la cantidad de **\$15.548,214.50**; para lo cual se deberá analizar, si con la documentación aportada por la demandante se logra acreditar el pago de los servicios recibidos y que dicho gasto se encuentra en su registro contable, por lo que se cumplió con lo previsto con el artículo 27, fracciones III y IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2019.

Por lo que respecta a las deducciones, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha desarrollado, a través de su jurisprudencia, dos conceptos relacionados con los tipos de deducciones que puede reconocer el legislador:

a) Deducciones estructurales (necesarias e indispensables para conseguir el ingreso). Son aquellos institutos sustractivos que, operando desde el interior del tributo, contribuyen a la exacta definición y cuantificación de la base imponible, del tipo de gravamen, o bien, de la cuota tributaria y que, por tanto, afectan la riqueza del sujeto gravado.

Por tanto, son reconocidas por el legislador en acatamiento al principio de proporcionalidad, a fin de que el tributo resultante se ajuste a la capacidad contributiva, reconociéndose los costos inherentes a la producción del ingreso y permitiendo que el gravamen pese únicamente sobre el impacto positivo en el haber patrimonial del causante.

b) No estructurales o "beneficios" (no son necesarias e indispensables

para conseguir el ingreso). Son figuras sustractivas otorgadas por el legislador que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta, pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones.

Así, las deducciones no estructurales, son producto de una sanción positiva por una norma típicamente promocional, y que puede suscribirse entre los que se denominan "gastos fiscales", es decir, los que se originan por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público, como consecuencia de la concesión del beneficio fiscal orientado al logro de la política económica y social.

Las anteriores consideraciones han sido desarrolladas por la jurisprudencia de la Primera Sala de la Corte y retomadas por el Tribunal Pleno en diversos precedentes, desde la contradicción de tesis 41/2005 y, de manera más reciente, al fallar diversos amparos en revisión, entre otros, el 32/2012, relacionado con deducción de pérdidas por enajenación de acciones.

Dicho criterio se reflejó en la jurisprudencia 1a./J. 15/2011, visible en la página ciento setenta, Tomo XXXIII, correspondiente al mes de febrero de dos mil once, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro y texto siguientes:

"DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.-Conforme a la tesis 1a. XXIX/2007, de rubro: 'DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.', la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha distinguido entre dos tipos de deducciones en materia de impuesto sobre la renta. Ahora bien, en un avance progresivo sobre lo sostenido en dicho criterio, puede abonarse, diferenciando dos tipos de deducciones: 1. Estructurales, identificadas como figuras sustractivas o minorativas que tienen como funciones, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. En este rubro se ubican las deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes. Ahora bien, los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas jurídicas no autónomas -dada su vinculación con las que definen el presupuesto de hecho o los elementos de gravamen-, que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se dirigen a coadyuvar al funcionamiento de éste y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece

tener acceso, pero que materialmente no le corresponden; de ahí que estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas, aunque debe reconocerse que no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales. 2. No estructurales o 'beneficios', las cuales son figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal. Estas deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados 'gastos fiscales', es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social; tales deducciones sí pueden equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público."

Así como en la diversa jurisprudencia 1a./J. 103/2009, visible en la página ciento ocho, Tomo XXX, correspondiente al mes de diciembre de dos mil nueve, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro y texto siguientes:

"DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.- De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones: a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes. Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados; b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de

desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales."

En esa línea, el Alto Tribunal ha sostenido que las erogaciones que deben ser reconocidas por el legislador son aquellas que se encuentran relacionadas con el ingreso, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones graciosas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes.

Los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas que perfilan los límites específicos del tributo; su estructura y función se dirigen a coadyuvar a su funcionamiento y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden, por lo que, de no reconocerse tales deducciones en el impuesto sobre la renta, se entraría en contradicción con los criterios de justicia que deben regir en materia tributaria.

De lo antes expuesto, se aprecia que los conceptos de "*deducción estructural*" y "*no estructural*" son un esfuerzo de categorización realizada por el Alto Tribunal a lo largo de su jurisprudencia, cuya conceptualización se ha acuñado en torno a la íntima relación entre la erogación efectuada y la generación del ingreso por encontrarse relacionadas con la capacidad contributiva del causante.

Ahora bien, del análisis llevado a cabo de los archivos que integran el dispositivo de almacenamiento USB relacionados con gastos en general, visibles en el archivo "F:*****\ANEXO 2 Gastos en general", esta juzgadora advierte que la empresa actora, para acreditar que si proporcionó la documentación comprobatoria de los servicios que fueron prestados por una parte relacionada en el extranjero, de los cuales, además de estar amparados con el contrato de prestación de servicios, exhibe como prueba por su parte diversos documentos, principalmente de carácter contable, que relaciona también en el escrito de demanda y que al formar parte de los archivos que integran la USB mencionada, esta Sala procede a su análisis y valoración:

1.- Los **escritos** denominados "*Compensación de facturas PRODECON*" y "*Gastos Generales PRODECON 12 Julio 2022*", contenidos en los archivos "F:*****\ANEXO 2 Gastos en general\6 Carpeta 7-9 Pruebas para desvirtuar la improcedencia de los gastos en General\01 Escrito" y "F:*****\ANEXO 2 Gastos en general\5 Carpeta 4-4 Pruebas para desvirtuar la improcedencia de los Gastos en

General Complemento\01 Escrito”, respectivamente, localizables en el dispositivo de almacenamiento USB, documental privada a la que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 46, fracción III⁹⁵, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los diversos 133⁹⁶, 197⁹⁷, 203⁹⁸ y 210⁹⁹, del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al juicio contencioso administrativo.

Con dicha prueba se acredita, en el primer escrito, que la actora llevó a cabo una relación entre los registros contables y los comprobantes denominados “*invoice*”, documentos que se encuentran en un idioma distinto al español; y con el segundo escrito, la actora lleva a cabo una relación de las facturas que fueron compensadas en marzo y junio de 2020.

2.- Los auxiliares contables denominados “*Detail General Ledger - Especial M-M*”, “*AP Transactions - Número Lote*”, “*AP Edit Report - Multi-Moneda*”, “*Payment Applications - Detail Multi-Currency*”, “*Period Sensitive Aged AP - Detail – MC*”, “*Vendor Period Trial Balance - Período Anterior - MM*”, “*Batch*”, “*Detalle Cuenta/Entidad*” contenidos en las diversas subcarpetas localizadas en el archivo “F:*****\ANEXO 2 Gastos en general” localizable en el dispositivo de almacenamiento USB, documental privada 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.

⁹⁵ “**Artículo 46.-** La valoración de las pruebas se hará de acuerdo con las siguientes disposiciones:

...

III. El valor de las pruebas pericial y testimonial, así como el de las demás pruebas, quedará a la prudente apreciación de la Sala.”

⁹⁶ “**Artículo 133.-** Son documentos privados los que no reúnen las condiciones previstas por el artículo 129.”

⁹⁷ “**Artículo 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.”

⁹⁸ “**Artículo 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.”

⁹⁹ “**Artículo 210.-** El documento privado que un litigante presenta, prueba plenamente en su contra, de acuerdo con los artículos anteriores.”

Con dichas pruebas se acreditan la contabilidad que la actora realizó en relación a los gastos en general, registros en los que se observan, entre otros datos, el periodo, la fecha, el monto, la moneda.

Cabe precisar que, como ya se ha dicho a lo largo de este fallo, los auxiliares contables “*Detail General Ledger - Especial M-M*”, “*AP Transactions - Número Lote*”, “*AP Edit Report - Multi-Moneda*”, “*Payment Applications - Detail Multi-Currency*”, “*Period Sensitive Aged AP - Detail – MC*” “*Vendor Period Trial Balance - Período Anterior - MM*”, “*Batch*”, se encuentran parcialmente en un idioma distinto al español, sin que exista en autos traducción para cada uno de estos documentos.

3.- Los documentos en formato Excel, contenidos en las 86 subcarpetas localizadas en el archivo “F:*****\ANEXO 2 Gastos en general\2 *Papel de trabajo amarre gastos*”, y en las 248 subcarpetas del archivo electrónico “F:*****\ANEXO 2 Gastos en general\4 *Otros proveedores*” localizables en el dispositivo de almacenamiento USB, documental privada 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.

Con dichas pruebas se acreditan los registros que la actora realizó en relación con los gastos en general de sus proveedores, registros en los que se observan, entre otros datos, la cuenta, subcuenta, descripción, balanza, gasto, monto no deducible, amortización.

4.- Los 2 recibos electrónicos de pago de fecha 08/09/2020, contenidos en la subcarpeta denominada “F:*****\ANEXO 2 Gastos en general\5 *Carpeta 4-4 Pruebas para desvirtuar la improcedencia de los Gastos en General Complemento\03 REP*” localizable en el dispositivo de almacenamiento USB, documental privada 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.

Con dichas pruebas se acreditan que con fecha 08/09/2020, se emitieron 2 recibos electrónicos de pago en donde la actora actúa como emisor (beneficiario) y ***** ***,¹⁰⁰ como receptor (ordenante de pago), en donde se señala como fecha de pago el 30 de junio de 2020, por el monto total de \$876,525.00,

¹⁰⁰ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

señalando de los documentos pagados, entre otros datos, el ID del documento, serie, folio, el método de pago, el importe saldo anterior e importe pagado.

Sobre esta prueba, a consideración de esta juzgadora, se trata de comprobantes de pago que amparan el pago realizado por la empresa ***** **¹⁰¹, a la empresa actora por la prestación de un servicio (o la venta de un producto) diverso al observado por la autoridad fiscalizadora, atento a que de acuerdo a lo argumentado por la actora, el gasto observado y por el cual se negó la deducción, se trata de la prestación de un servicio que le proporcionó su parte relacionada ***** **¹⁰², en el ejercicio fiscal de 2019; aunado a lo anterior esta Sala realizó las siguientes observaciones: (se digitaliza los comprobantes de pago y una factura para su comparativa)

- I. Los comprobantes de pago tienen como fecha de emisión el 8/9/2020 y como fecha de pago el 2020-06-30.

II. Las facturas Invoice *****¹⁰³, Invoice *****¹⁰³, Invoice *****¹⁰³ y Invoice *****¹⁰³ fueron emitidas de fechas 31 de marzo de 2019, 30 de septiembre de 2019 y 31 de diciembre de 2019, respectivamente.

III. Se señalan diversos ID de documento, que no se identifican en las facturas relacionadas a la prestación de servicios de la empresa ***** **¹⁰⁴.

IV. Los montos que señala en los comprobantes de pago no coinciden con las cifras señaladas en las facturas emitidas por ***** **¹⁰⁵ como se muestra a continuación:

Recibos de pago	Facturas
\$522,000.00	\$258,766.89
\$269,700.00	\$296,566.95
\$17,400.00	\$167,729.39
\$67,425.00	\$123,765.99
\$870,000.00	-----
\$696,000.00	-----

IMAGENES

5.- Los comprobantes fiscales digitales por internet números Invoice *****¹⁰⁶, Invoice *****¹⁰⁶, Invoice *****¹⁰⁶ y Invoice *****¹⁰⁶ de fechas 31 de marzo de 2019, 30 de septiembre de 2019 y 31 de diciembre de 2019, respectivamente, y el archivo que contiene su traducción al español, contenidos en la carpeta denominada “F:*****\ANEXO 2 Gastos en general\6 Carpeta 7-9 Pruebas para desvirtuar la

¹⁰¹ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

¹⁰² NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

¹⁰³ NÚMEROS DE FACTURAS

¹⁰⁴ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

¹⁰⁵ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

¹⁰⁶ NÚMEROS DE FACTURAS

improcedencia de los gastos en General\03 Facturas de Operación” localizable en el dispositivo de almacenamiento USB, mismos a los que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 43, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los artículos 29, 29-A y 63, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, 36 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; y **de dicha prueba se advierte** la facturación emitida por Geométrica INC en favor de la actora, en el periodo de 2019.

6.- Los documentos en formato Excel, contenidos en las 86 subcarpetas localizadas en el archivo “F:*****\ANEXO 2 Gastos en general\2 *Papel de trabajo amarre gastos*”, y en las 248 subcarpetas del archivo “F:*****\ANEXO 2 Gastos en general\4 *Otros proveedores*”, documental privada 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.

Con dichas pruebas se acreditan los registros que la actora realizó en relación a los gastos en general de sus proveedores, registros en los que se observan, entre otros datos, la cuenta, subcuenta, descripción, balanza, gasto, monto no deducible, amortización.

7.- Los documentos en formato JPG, visibles en las 4 subcarpetas contenidas en el archivo “F:*****\ANEXO 2 Gastos en general\6 *Carpeta 7-9 Pruebas para desvirtuar la improcedencia de los gastos en General\05 Registros contables*” localizable en el dispositivo de almacenamiento USB, documental privada 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.

Con dichas pruebas se acreditan los registros que la actora realizó en relación con los gastos en general, registros en los que se observan, entre otros datos, la cuenta, la fecha, y el monto.

8.- Los documentos en formato PDF, contenidos en las subcarpetas localizadas en los archivos denominados “F:*****\ANEXO 2 Gastos en general\6 *Carpeta 7-9 Pruebas para desvirtuar la improcedencia de los gastos en General\06 Contrato de Servicios*” y en “F:*****\ANEXO 2 Gastos en general\6 *Carpeta 7-9 Pruebas para desvirtuar la improcedencia de los gastos en General\07 Documentos del servicio*”, denominados “*Contrato de Servicios - Service Agreement 010103*”,

“Contrato Oficinas 3rd Amendment”, y el “Contrato Oficinas”, localizables en el dispositivo de almacenamiento USB, documental privada que se encuentra en un idioma distinto al español, motivo por el cual esta juzgadora, omite valorar del contenido de dichos archivos.

En relación a lo anterior, la actora afirma que sí demostró y exhibió los registros contables en donde se desprende que los gastos efectuados por concepto de mercadotecnia y administración, sí se encuentran previstos en la contabilidad, lo que a consideración de esta juzgadora, a efecto de realizar una adecuada adminiculación y valoración de las pruebas señaladas, **requiere de conocimientos técnicos que involucren la participación u orientación de especialistas.**

Lo anterior porque, como ya ha sido señalado a lo largo de este fallo, la prueba pericial contable se refiere a la técnica que sistemática y estructuralmente produce información cuantitativa expresada en unidades monetarias, sobre las situaciones económicas identificables y cuantificables que realiza una entidad, lo cual se logra a través de un proceso de captación de las operaciones que midan, clasifiquen, **registren y resuman con claridad, tales aseveraciones a fin de producir información;** y cierto es que en el caso concreto, la actora afirma que sí llevó a cabo el registro de los gastos efectuados observados por la autoridad fiscalizadora en cantidad de \$15,548,214.50, por lo que existe un tema a dilucidar sobre su contabilidad.

Conforme a lo anterior, esta Sala procede al análisis y valoración de la prueba pericial en materia de contabilidad; en este punto es necesario precisar que el dictamen pericial en materia contable exhibido por la accionante está organizado en los 5 rubros siguientes:

I. Aspectos generales de las contabilidad de la empresa. En donde se explican las características de la contabilidad de la actora y que su elaboración tiene sustento en lo establecido en la NIF D-1 “Ingresos por Contratos con Clientes” y la NIF D-2 “Costos por Contratos con Clientes”.

II. Ingresos por emisión CFDI. Explica, entre otras cuestiones teóricas, la acumulación de los anticipos recibidos por la accionante y que de acuerdo con la misma, se encuentran relacionados con los comprobantes fiscales digitales

por internet observados por la autoridad fiscalizadora, como ingresos no registrados en el ejercicio fiscal de 2019.

III. Costo de venta. Explica el costo de lo vendido.

IV. Deducción de nómina. Explica las erogaciones llevadas a cabo por la empresa actora por concepto de sueldos y nóminas y la procedencia de su deducción.

V. Ingresos no identificados. Explica los ingresos acumulables conocidos por cobranza en cantidad de \$6,826,137.58

Atento a que en el dictamen pericial en materia contable exhibido por la actora, no se desarrolló una sección en específico para acreditar la procedencia de la deducción por gastos en general por la cantidad de \$15.548,214.50, la cual fue rechazada por la autoridad fiscalizadora porque no se cumplió con lo previsto con el artículo 27, fracciones III y IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente 2019, se analizará la primera sección, porque las demás secciones no abordan en específico este tema (el dictamen del perito de la actora es visible de la foja 879 a la 1084 de autos y el dictamen del perito de la autoridad es visible de la foja 1286 a la 1295 de autos).

PRUEBA PERICIAL EN MATERIA CONTABLE: 1. Aspectos generales de las contabilidad de la empresa.

PREGUNTA	OBSERVACIONES
1. Dirá el perito si con fundamento en las Normas de información financiera, cada empresa puede adoptar el sistema contable que mejor refleje en su información financiera su realidad económica.	Justifica el uso de la NIF para llevar la contabilidad en las empresas.
2. Dirá el perito, con fundamento en las Normas de Información Financiera, no todas las empresas están obligadas a seguir un mismo sistema para su contabilidad.	Justifica con base en las NIF no se debe usar de manera generalizada las reglas contables.
3. Explicará el perito, de manera breve pero completa, cómo se conforma el sistema contable de la actora, específicamente en cuanto al registro de sus ingresos y costos.	Se señala el sistema contable adoptada por la empresa actora (Microsoft Dynamics) y explica su funcionamiento.
4. Dirá el perito si el sistema contable elegido por la empresa tiene fundamento en las Normas de Información Financiera y, de ser el caso, lo señalará y explicará.	Se especifica que la contabilidad de la actora tiene fundamento en la NIF D-1 “Ingresos por Contratos con Clientes” y la NIF D-2 “Costos por Contratos con Clientes”.
5. Dirá el perito si la actora se dedica a la producción de bienes de activo fijo a largo plazo; de ser afirmativa su respuesta, explicará qué efecto tiene ello en el sistema contable que debe adoptar una entidad que se dedica a ello	Se especifica la actividad de la actora y se menciona que el reconocimiento contable de sus ingresos y costos deben realizarlos bajo las NIF específicas del D-1 y D-2.
6. Dirá el perito si el sistema contable elegido por la actora, específicamente relativa a la producción de bienes de activo fijo de largo plazo de fabricación tiene fundamento en las Normas de Información Financiera y, de ser el caso, lo señalará y explicará.	Reitera que la contabilidad de la actora tiene fundamento en la NIF D-1 “Ingresos por Contratos con Clientes” y la NIF D-2 “Costos por Contratos con Clientes”.
7. Explicará el perito las diferencias en el sistema contable de una empresa que no produce bienes de activo fijo a largo plazo, respecto de las empresas que sí producen dichos bienes; aportará el fundamento de las Normas de Información Financiera.	Explica las diferencias para el reconocimiento de ingresos en empresas que fabrican bienes a corto plazo y las que producen bienes a largo plazo.

De lo anterior se puede concluir que la primera sección del dictamen pericial en materia contable formulado por el perito de la actora no proporciona elementos de convicción para resolver la litis planteada en el considerando que se resuelve, esto es, si con la documentación aportada por la demandante se logra acreditar el pago de los servicios recibidos en cantidad total de \$15.548,214.50 y que dicho gasto se encuentra en su registro contable.

En ese tenor, esta juzgadora procede analizar el fundamento legal utilizado por la autoridad demandada para determinar la improcedencia de la deducción llevada a cabo por la accionante por concepto de gastos generales.

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

...

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.

Tratándose de la adquisición de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, el pago deberá efectuarse en la forma señalada en el párrafo anterior, aun cuando la contraprestación de dichas adquisiciones no excedan de \$2,000.00.

Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios establecidos en el primer párrafo de esta fracción, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios financieros.

Los pagos que se efectúen mediante cheque nominativo, deberán contener la clave en el registro federal de contribuyentes de quien lo expide, así como en el anverso del mismo la expresión "para abono en cuenta del beneficiario".

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

..."

El primer párrafo de la fracción III y la fracción IV, del precepto legal transcrito, entre otros, enuncia los requisitos que, de manera genérica, deben cumplir los gastos efectuados por los contribuyentes para poder deducirlos para efectos del Impuesto Sobre la Renta, de los cuales resulta imprescindible que se traten de gastos que estén soportados por los comprobantes fiscales correspondientes y que estén debidamente registrados en la contabilidad.

Atendiendo a lo anterior, es **infundado** el argumento de la actora en el cual señala que no es un requisito para poder deducir del Impuesto Sobre la Renta, la forma de pago de las cantidades que dieron origen a dicha deducción, pago del cual afirma la actora, no se encontraba obligado a acreditar, pues una deducción no se encuentra condicionada a demostrar el pago efectivo de dicho gasto.

Lo anterior es así, ya que esta juzgadora advierte que el anterior planteamiento se dirige a cuestionar la disposición contenida en la fracción III, del artículo 27, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en 2019, específicamente en su primer párrafo, contenido ya señalado con anterioridad:

Así, el primer párrafo de la fracción III, del artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, enuncia los requisitos que, de manera genérica, deben cumplir los gastos efectuados por los contribuyentes para poder deducirlos del Impuesto Sobre la Renta, de los cuales resulta imprescindible el consistente en que estén soportados por los comprobantes fiscales correspondientes.

De manera específica, esa disposición condiciona la deducibilidad de los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00, a la utilización de cualquiera de los siguientes métodos: **i)** 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, **ii)** cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, **iii)** tarjeta de crédito, **iv)** tarjeta de débito, **v)** tarjeta de servicios o **vi)** monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria.

Esta disposición no afecta el derecho de los contribuyentes para deducir las erogaciones realizadas para la obtención de los ingresos que dan lugar a la utilidad fiscal, ya que no prohíbe la deducción de los gastos en que incurran sino únicamente señala la forma como deben realizarse cuando excedan de \$2,000.00.

En el caso del Impuesto Sobre la Renta, las deducciones forman parte de la mecánica para determinar el resultado fiscal o base gravable según se advierte de los artículos 9, fracción I (personas morales) y 151 (personas físicas) de la ley que regula este gravamen, vigente en 2019.

De conformidad con ello, la deducibilidad de los gastos indispensables para la obtención de las utilidades gravadas (en el caso de las personas morales) constituye un derecho para los contribuyentes, lo que se advierte además de lo establecido en los artículos 25 y 27, fracción I, de la ley en cita, en cuanto el primero establece las deducciones que pueden realizar y el segundo exige que se trate de gastos estrictamente indispensables para su actividad.

Ahora bien, que la deducción de gastos sea un derecho de los contribuyentes no implica que el Poder Legislativo no pueda establecer requisitos para su procedencia, máxime si éstos persiguen una finalidad legítima como podría ser garantizar mecanismos de corroboración sobre la certeza y veracidad de las erogaciones que se pretendan descontar de la utilidad fiscal obtenida.

Una vez hechas las anteriores precisiones, es conveniente destacar que el requisito de deducibilidad de los gastos superiores a un monto específico, consistente en su pago a través de métodos distintos de la entrega de numerario o efectivo, como es la transferencia electrónica de fondos, no resultó una incorporación novedosa a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En 1982 se introdujo dicha medida en el entonces artículo 24, fracción III, de la ley de la contribución de que se trata, al preverse la obligación a cargo de los contribuyentes que en el ejercicio inmediato anterior rebasaron cierto tope de ingresos, de efectuar mediante cheque nominativo los pagos superiores a un salario mínimo.

Con ello, los legisladores federales buscaron dotar a la autoridad fiscal de elementos que facilitaran su labor de comprobación sobre las deducciones reportadas por los contribuyentes, tal como se advierte de la exposición de motivos de la Cámara de Diputados:

"CÁMARA DE ORIGEN: DIPUTADOS. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS, MÉXICO, D.F. A 9 DE DICIEMBRE DE 1982. INICIATIVA. ... En cuanto a las deducciones autorizadas, se proponen diversas adiciones en el artículo 24, la primera de ellas en la fracción III, para contemplar que se comprueben con documentación que reúna los requisitos señalados por las disposiciones fiscales y tratándose de contribuyentes que en el ejercicio inmediato anterior hubieran obtenido ingresos acumulables superiores a una cantidad equivalente a quince veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente, elevado al año efectúen mediante cheque nominativo o tarjeta de crédito del contribuyente los pagos cuyo monto exceda al salario mínimo general de su zona económica vigente el 1o. de enero del año de que se trate, elevado al mes; la finalidad de esta adición es permitir a las autoridades fiscales una comprobación de las deducciones que efectúen los contribuyentes más eficaz ..."

La finalidad de la reforma mencionada, al establecer como requisito para la deducibilidad a que se realizara mediante cheque nominativo o tarjeta de crédito del contribuyente, fue aportar a las autoridades hacendarias elementos que facilitaran su labor de verificación.

Esta disposición se trasladó, en su esencia, a la Ley del Impuesto sobre la Renta expedida en 2001, cuyo artículo 31, fracción III, condicionó la deducibilidad de los gastos superiores a \$2,000.00, a que su pago se realizara mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria.

En el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, de 29 de diciembre de 2001, se reiteró la finalidad de control fiscal que persigue la disposición de que se trata, tal como se advierte de la siguiente transcripción:

"DICTAMEN. México, D.F., a 29 de diciembre de 2001. ... título II de las personas morales ... capítulo II de las deducciones sección I de las deducciones en general ... Por otra parte, esta Comisión estima necesario efectuar adecuaciones al artículo 31 de la ley en análisis conforme a los siguientes criterios:—Derivado de la preocupación de diversos legisladores de establecer medidas efectivas de control fiscal, se considera importante contemplar, en la fracción III del citado artículo, que los pagos se deben efectuar con cheque nominativo cuando su monto exceda de \$2,000.00, esto con el fin de que la autoridad cuente con elementos más ágiles para comprobar las erogaciones efectuadas por los contribuyentes.— Asimismo, se considera que los pagos que excedan el citado monto, también se podrán hacer con tarjetas de crédito, débito, de servicios o a través de monederos electrónicos que al efecto autorice el SAT, lo que tiene como objetivo el hacer acordes las disposiciones fiscales con los instrumentos de pago que pone el sistema financiero moderno a disposición de sus clientes, además de que la fiscalización a través del sistema financiero optimiza la labor de las autoridades fiscales y simplifica la carga administrativa de los contribuyentes."

Del dictamen transcrito se obtiene que el requisito para la procedencia de la deducción de los gastos excedentes de \$2,000.00, consistente en que se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria, tuvo la clara intención de dotar a las autoridades fiscales de elementos dirigidos a facilitar su labor de verificación acerca de la existencia y monto de los gastos que se deduzcan. Adicionalmente, los legisladores federales buscaron simplificar la carga administrativa de los contribuyentes al permitirles utilizar los instrumentos con que cuenta el actual sistema financiero para realizar sus pagos.

Las razones enunciadas justifican plenamente el requisito de deducibilidad de que se trata, pues por razones de política fiscal resulta indispensable que las autoridades hacendarias cuenten con elementos y herramientas que faciliten su actuación, al verificar la certeza y veracidad de las deducciones por gastos mayores a \$2,000.00, lo que se simplifica con el acceso a la información generada por las instituciones del sistema financiero en las operaciones relativas.

Esta Sala no soslaya que el orden jurídico nacional permite emplear diversos medios de pago para extinguir las obligaciones pecuniarias. Al margen de la

existencia de diversas figuras jurídicas de pago previstas en las ramas del derecho civil y mercantil, lo relevante para el presente caso es que en el ámbito fiscal, el Poder Legislativo consideró que los mecanismos establecidos en la porción normativa reclamada son idóneos para lograr los fines apuntados con antelación, específicamente el mayor control sobre la existencia y monto de las deducciones que declaran los contribuyentes por concepto de erogaciones superiores a \$2,000.00.

Además, el hecho que los legisladores federales hayan establecido requisitos que condicionan la deducibilidad de gastos por el Impuesto Sobre la Renta, no desatiende la capacidad contributiva de las personas, pues no les impide ejercer el derecho a efectuar deducciones, en la medida que solamente regula la forma como habrán de realizarlas para que resulten válidas.

De conformidad con lo expuesto, el artículo 27, fracción III, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2019, no prohíbe, ni excluye algún monto o tipo de erogación para su deducción, pues únicamente condiciona a quienes hayan realizado pagos superiores al monto a que se ha hecho referencia, para que los cubran con cheque nominativo (del propio contribuyente) o algún otro de los mecanismos ahí previstos; por tanto, la porción normativa referida sólo prevé un requisito para su validez y para que produzcan plenos efectos jurídicos en la materia tributaria; en conclusión, a consideración de este juzgadora, el contribuyente que pretenda deducir erogaciones para efectos del Impuesto Sobre la Renta, debe acreditar que los pagos en cantidad mayor a \$2,000.00, se realizaron a través de cualquiera de los medios allí establecidos.

En relación el argumento de la actora, en el que sostiene que a los comprobantes fiscales emitidos en el extranjero no se les puede exigir el cumplimiento de los requisitos previstos en los artículos 29 y 29 A, y que ello no puede ser motivo de rechazo, esta juzgadora procede a dar contestación de la siguiente forma.

Los numerales 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, disponen los elementos de los que debe cerciorarse quien use comprobantes fiscales para efectos de deducción.

Por otro lado, la Regla 2.7.1.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal del

2019, dispone que los contribuyentes que pretendan deducir o acreditar con comprobantes emitidos por residentes en el extranjero, podrán utilizar dichos comprobantes siempre que cumplan con los requisitos que la misma regla establece.

Así, en relación con lo anterior, los Magistrados que integran esta Sala, concluyen que le asiste la razón a la accionante cuando afirma que los comprobantes fiscales emitidos por residentes en el extranjero, no deben cumplir con los requisitos establecidos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, pero si deben cumplir con los requisitos establecidos en la Regla 2.7.1.16, misma que se transcribe a continuación:

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2019

Comprobantes fiscales emitidos por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México

2.7.1.16. *Para los efectos de los artículos 29 y 29-A, antepenúltimo párrafo del CFF, los contribuyentes que pretendan deducir o acreditar fiscalmente con base en comprobantes emitidos por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México, podrán utilizar dichos comprobantes siempre que contengan los siguientes requisitos:*

I. *Nombre, denominación o razón social; domicilio y, en su caso, número de identificación fiscal, o su equivalente, de quien lo expide.*

II. *Lugar y fecha de expedición.*

III. *Clave en el RFC de la persona a favor de quien se expida o, en su defecto, nombre, denominación o razón social de dicha persona.*

IV. *Los requisitos establecidos en el artículo 29-A, fracción V, primer párrafo del CFF.*

V. *Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra.*

VI. *Tratándose de la enajenación de bienes o del otorgamiento de su uso o goce temporal, el monto de los impuestos retenidos, así como de los impuestos trasladados, desglosando cada una de las tasas del impuesto correspondiente; o bien, se adjunte al comprobante emitido por el residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México, el CFDI que emita el contribuyente por las retenciones de las contribuciones que efectuó a dicho residente en el extranjero.*

Lo dispuesto en la presente regla, tratándose de la enajenación de bienes o del otorgamiento de su uso o goce temporal, sólo será aplicable cuando dichos actos o actividades sean efectuados en territorio nacional de conformidad con la Ley del IVA.

CFF 28, 29, 29-A, LIVA 1

La Regla 2.7.1.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal del 2019, establece que los contribuyentes que pretendan deducir o acreditar fiscalmente con base en comprobantes emitidos por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México, podrán utilizar dichos comprobantes siempre que contengan los requisitos que allí se enumeran, lo cual, cabe precisar, no es materia de litis en el presente considerando.

Por tanto, conforme lo expuesto, esta juzgadora concluye que en el

considerando en estudio, con las pruebas aportadas por la actora no se logra acreditar el pago de los servicios recibidos y que dicho gasto se encuentra en su registro contable, por lo que se incumple con lo previsto con el artículo 27, fracciones III y IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente 2019.

Atendiendo a lo anterior, esta Sala concluye que subsiste la legalidad de la determinación alcanzada por la autoridad fiscalizadora en la resolución determinante del crédito fiscal, en el subapartado **1.2.1. C)**, respecto a las deducciones que por concepto de gastos en general en relación a las cuentas contables 690903 “Facturación Gastos de MKT”, en la cantidad de \$2,130,400.00, y 690904 “Facturación Gastos de Administración”, en cantidad de \$13,417,814.50, no logra vincular o identificar con documentación comprobatoria infringiendo lo establecido en el artículo 27, primer párrafo, fracciones III y IV, de la ley del Impuesto Sobre la Renta.

Sin que sea óbice a lo anterior, que la empresa actora haya señalado un listado de pruebas con las cuales, de acuerdo con la misma, se acredita que los servicios cuestionados por la autoridad fiscalizadora están debidamente registrados y también están sustentados en comprobantes fiscales.

Por las cuales, la actora fue omisa en señalar de manera individual lo que pretendía acreditar con cada uno de los documentos que ofreció como prueba, y la forma en que estos documentos desvirtúan la presuntiva de ingresos determinada por la autoridad fiscal en la resolución originalmente recurrida.

Al respecto resulta aplicable, la tesis de Jurisprudencia en Materia Administrativa, número **I.7o.A.466 A**, Novena Época, emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIV, Julio de 2006, página 1170, cuyo rubro y texto son del tenor siguiente:

CONCEPTOS DE IMPUGNACIÓN INOPERANTES EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. LO SON AQUELLOS EN LOS QUE EL ACTOR ADUCE LA INDEBIDA VALORACIÓN DE PRUEBAS EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN, SIN ESPECIFICAR A CUÁLES EN CONCRETO SE REFIERE, NI EL VALOR PROBATORIO QUE DEBIÓ HABÉRSELES OTORGADO (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2005). El artículo 237, párrafos primero y tercero, del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 2005, dispone que las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se fundarán en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca

de su demanda, en relación con una resolución impugnada; asimismo, podrá corregir los errores que advierta 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. De esta manera, a efecto de que las Salas de dicho órgano puedan analizar la legalidad del acto impugnado, relativo a la valoración de las pruebas hechas por la autoridad demandada, ello debe hacerse a la luz de los conceptos de impugnación que haya hecho valer el actor en su demanda de nulidad, ya sea en un capítulo expreso, o bien, realizando un análisis integral del ocurso inicial, máxime, si el referido código no les otorga la facultad de suplir la queja deficiente en beneficio del actor. Por tanto, **si la demandante se limita a señalar que su contraparte valoró indebidamente las pruebas recabadas en el procedimiento administrativo de origen, sin especificar cuáles fueron en concreto, ni el valor jurídico que, a su criterio debió haberseles otorgado, tal argumento es inoperante.**

(Énfasis añadido por esta Sala)

Igualmente, es aplicable por analogía la Jurisprudencia publicada con el número **I.4o.A. J/48**, en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, Enero de 2007, página 2121, cuyo rubro y texto a la letra establecen:

“CONCEPTOS DE VIOLACIÓN O AGRAVIOS. SON INOPERANTES CUANDO LOS ARGUMENTOS EXPUESTOS POR EL QUEJOSO O EL RECURRENTE SON AMBIGUOS Y SUPERFICIALES.- Los actos de autoridad y las sentencias están investidos de una presunción de validez que debe ser destruida. Por tanto, cuando lo expuesto por la parte quejosa o el recurrente es ambiguo y superficial, en tanto que no señala ni concreta algún razonamiento capaz de ser analizado, tal pretensión de invalidez es inatendible, en cuanto no logra construir y proponer la causa de pedir, en la medida que elude referirse al fundamento, razones decisorias o argumentos y al porqué de su reclamación. Así, tal deficiencia revela una falta de pertinencia entre lo pretendido y las razones aportadas que, por ende, no son idóneas ni justificadas para colegir y concluir lo pedido. Por consiguiente, los argumentos o causa de pedir que se expresen en los conceptos de violación de la demanda de amparo o en los agravios de la revisión deben, invariablemente, estar dirigidos a descalificar y evidenciar la ilegalidad de las consideraciones en que se sustenta el acto reclamado, porque de no ser así, las manifestaciones que se viertan no podrán ser analizadas por el órgano colegiado y deberán calificarse de inoperantes, ya que se está ante argumentos non sequitur para obtener una declaratoria de invalidez.”

E incluso, no debe perderse de vista que la hoy actora al acudir al juicio de resolución exclusiva de fondo, en términos de lo dispuesto por el artículo 58-18, penúltimo párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, debe relacionar las pruebas de manera expresa con lo que pretenda acreditar.

NOVENO.- Este Cuerpo Colegiado, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 50, tercer párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, procede al análisis del concepto de impugnación **CUARTO**, planteado por la actora en su escrito inicial de demanda, así como de los argumentos hechos valer en su escrito de alegatos, extrayendo de ellos los argumentos esenciales, dada su repetitiva abundancia; en los que manifiesta lo siguiente:

CONCEPTO DE IMPUGNACIÓN CUARTO

Argumenta la actora, que la autoridad fiscalizadora de manera ilegal rechazó la deducción del Impuesto Sobre la Renta en cantidad de \$36,969,748.00, por una cuestión diversa a la que había cuestionado en la última acta parcial y en el acta final, lo que, de acuerdo con la misma, vulnera en su perjuicio los derechos fundamentales de seguridad y legalidad jurídica, debido proceso y audiencia, porque no estuvo en posibilidad de defenderse y de exhibir los elementos probatorios necesarios y suficientes para desvirtuar sus observaciones.

Manifiesta asimismo la demandante, que la autoridad de manera ilegal determinó que no se demostró que la nómina hubiese sido efectivamente pagada, al concluir que no se proporcionó el soporte documental de los pagos correspondientes, con lo cual, asegura la actora, la autoridad fiscalizadora aplicó e interpretó indebidamente la fracción V, del artículo 27, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que, aduce la actora, para que sea procedente la deducción de la nómina, no debe acreditarse su pago, sino únicamente que se retuvo y que se enteró el Impuesto Sobre la Renta a cargo del trabajador, lo que se lleva a cabo a través de los comprobantes de pago.

Aduce la actora que la ilegalidad en la que incurrió la autoridad determinante del crédito trasciende al fondo del asunto, en tanto que vulneró los derechos fundamentales pues la privó de una defensa adecuada al no hacer de su conocimiento las razones por las que, aun cuando había aportado los elementos probatorios idóneos y suficientes para desvirtuar las observaciones respecto a la improcedencia de la deducción, siguió sosteniendo ésta pero con una motivación diferente.

Que las pruebas que aportó son las siguientes:

1. Escrito con una explicación detallada de la operación.
2. Auxiliares contables de las cuentas de nómina.
3. Registros contables de la nóminas.
4. Reporte de CFDI emitidos por nómina.
5. Reporte de nóminas pagadas.
6. Reporte de conciliación de nóminas pagadas, contabilidad y CFDI.
7. Escrito con una explicación detallada de la forma en que se realizó dicha

deducción y los conceptos a considerar.

8. Papel de trabajo de la integración de cuentas contables para nóminas, para la declaración anual.
9. Papel de trabajo de conciliación de las nóminas, incluyendo amarre de nóminas y balanzas a diciembre de 2018 y a diciembre de 2019.
10. Comprobantes de pago del año 2019, integrados por semanas.
11. Estados de cuenta bancarios.
12. Integración de la nómina por semana.
13. Reporte de CFDI emitidos por nómina en 2019
14. Reporte Nominpaq 2019
15. Conciliación entre el reporte de CFDI emitidos de nómina.

Argumenta la actora que contrario a lo sostenido por la demandada, el requisito legal previsto en la fracción V, del artículo 27, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, únicamente hace alusión a que deberá demostrarse el entero y retención del Impuesto Sobre la Renta para que el pago efectuado por éste sea deducible.

Aduce la demandante que el desglose de las deducciones observadas por la demandada contiene varios conceptos, sin embargo no se establece un concepto de nóminas que integre la cantidad rechazada por la cantidad de \$36,969,748.00; que la demandada se centró en sostener el rechazo de la deducción de nómina, sin establecer de donde provenía el total rechazado (papel de trabajo foja 353).

En el escrito de demanda, la empresa actora, a manera de ejemplo, digitaliza el estado de cuenta de la institución bancaria Santander, manifestando que relacionando dicha prueba con los registros contables, asientos, auxiliares, integración del CFDI, amarre Nominpaq, comprobante fiscales digitales y demás documentos se demuestra el efectivo pago de nómina.

ESCRITO DE ALEGATOS

Manifiesta la accionante que en la contestación a la demanda, la autoridad no hizo valer consideraciones adicionales a las señaladas en el oficio por el que se determinó el crédito fiscal; en ese sentido, afirma que todas las consideraciones ya han quedado desvirtuadas con los conceptos de nulidad hechos valer en la demanda.

Asimismo aduce la demandante, que el dictamen pericial que debe tener valor probatorio pleno es el que exhibió por su parte en la medida que resulta ser el que responde y valora de mejor manera cada una de las cuestiones sobre las que versa la prueba pericial en contabilidad.

Por su parte, la **autoridad demandada** sostiene la legalidad y validez de la resolución impugnada, argumentando que de la última acta parcial se desprende que se le solicitó a la actora, que respecto al importe de deducción por concepto de nómina en cantidad de \$36,969,748.00, proporcionara aclaración respecto a que cuentas de las balanzas de comprobación proporcionadas, componen dicho total, asimismo que proporcionara registro y auxiliares de esas cuentas.

Aduce asimismo la demandada, que en las actas de visita domiciliaria únicamente se hace constar los hechos y omisiones que observan durante la visita; y es hasta la emisión de la resolución que se realiza la valoración de los documentos, libros y registros que como prueba exhibe el particular a efecto de determinar el crédito fiscal; motivo por el cual, la fiscalizadora legamente resolvió que no obstante que de los CFDIS se advierta la fecha de pago, no es suficiente a efecto de verificar que la nómina haya sido efectivamente pagada, ya que para adminicular de manera correcta el pago, se debe de proporcionar el estado de cuenta, la forma de pago, dispersión de la nómina, y demás elementos que acrediten el efectivo pago de la misma.

Por último manifiesta la demandada, que no se violaron los derechos fundamentales de debido proceso y audiencia a la actora, pues ésta se encontró en posibilidad de defender y aportar argumentos y pruebas para demostrar lo contrario, lo cual no aconteció, ya que no proporcionó las documentales que acreditaran el pago y la dispersión de las nóminas.

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

En este punto, es preciso recordar lo resuelto por la fiscalizadora en el oficio determinante del crédito fiscal, específicamente en el subapartado **11.2.1. D)** en donde concluyó que respecto a las deducciones por concepto de nómina en cantidad total de \$36,969,748.00, la contribuyente revisada no proporcionó las documentales que acrediten el pago y dispersión de las nóminas, por tanto, de conformidad con el artículo 27, primer párrafo, fracción V, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en 2019, **determinó que es improcedente el importe de deducciones en cantidad de \$36,969,748.00.**

Conforme a lo antes expuesto, y atendiendo a lo establecido en el cuarto punto de litis, esta Sala deberá resolver si resulta legal el rechazo de la deducción por gastos de nómina en cantidad de **\$36,969,748.00**; para lo cual se deberá analizar si con la documentación aportada por la actora, acredita haber realizado cada uno de los pagos por concepto de nómina y que los montos pagados corresponden con los comprobantes fiscales digitales por internet que en su caso se hayan expedido, o si como lo sostiene la autoridad se incumple con lo dispuesto por el artículo 27, primer párrafo, fracción V, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En relación con lo anterior, esta Juzgadora procede al estudio del contenido del precepto en mención.

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

...

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.

...”

De lo anterior se sigue que para tener acceso a las deducciones autorizadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta se deben reunir ciertos requisitos, como lo es el relativo a cumplir con las obligaciones establecidas en dicha ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros.

Ahora bien, atendiendo a lo establecido en el acta de fijación de litis, en el considerando que se resuelve, se determinará si con la documentación aportada por la actora, acredita haber realizado cada uno de los pagos por concepto de nómina y que los montos pagados corresponden con los comprobantes fiscales digitales por internet.

En ese tenor, del análisis llevado a cabo de los archivos que integran el dispositivo de almacenamiento USB relacionados con la nómina, visibles en el archivo electrónico “F:*****\ANEXO 4 Nómina”, esta juzgadora advierte que la empresa actora exhibe como prueba por su parte los siguientes archivos, de los cuales se procede a su análisis y valoración:

1.- El escrito denominado “Nomina PRODECON Julio 2022”, que se localiza en la ruta “F:*****\ANEXO 4 Nómina\8 Carpeta 5-9 Pruebas para Desvirtuar la improcedencia de las Nóminas\01 Escrito” del dispositivo de almacenamiento USB, documental privada a la que se concede valor probatorio

indiciario, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 46, fracción III¹⁰⁷, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los diversos 133¹⁰⁸, 197¹⁰⁹, 203¹¹⁰ y 210¹¹¹, del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al juicio contencioso administrativo.

Con dicha prueba se acredita que la actora llevó a cabo una relación de los datos contenidos en la declaración del ejercicio, específicamente de la sección de deducciones, escrito que fue presentado el 31 de marzo de 2020, señalando los conceptos relacionados con la nómina, y digitalizando diversos registros contables y papeles de trabajo; también muestra una relación de comprobantes fiscales digitales por internet, de los cuales, según lo manifestado por la actora, se obtiene un total de \$41,618,332.91 como percepción de los trabajadores.

2.- Los registros y asientos contables denominados “GL Transactions - Todas - Multi-Moneda”, “Detail General Ledger - Especial M-M”, “Detail General Ledger - Multi-Moneda”, “GL Edit – Estándar”, “Trial Balance - Totales Combinados”, contenidos en las carpetas “F:*****\ANEXO 4 Nómina\1 01. Registros Contables de las nóminas”, “F:*****\ANEXO 4 Nómina\2 02. Auxiliares Contables de las cuentas de nóminas”, “F:*****\ANEXO 4 Nómina\8 Carpeta 5-9 Pruebas para Desvirtuar la improcedencia de las Nóminas\05 Auxiliar contable”, “F:*****\ANEXO 4 Nómina\8 Carpeta 5-9 Pruebas para Desvirtuar la improcedencia de las Nóminas\06 Registros contables”, “F:*****\ANEXO 4 Nómina\9 V. Deducciones Autorizadas improcedentes por Nomina\03. Papel de trabajo Conciliación de Nóminas”, respectivamente, del dispositivo de almacenamiento USB, documental privada a la que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento

¹⁰⁷ “Artículo 46.- La valoración de las pruebas se hará de acuerdo con las siguientes disposiciones:

...

III. El valor de las pruebas pericial y testimonial, así como el de las demás pruebas, quedará a la prudente apreciación de la Sala.”

¹⁰⁸ “Artículo 133.- Son documentos privados los que no reúnen las condiciones previstas por el artículo 129.”

¹⁰⁹ “Artículo 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.”

¹¹⁰ “Artículo 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.”

¹¹¹ “Artículo 210.- El documento privado que un litigante presenta, prueba plenamente en su contra, de acuerdo con los artículos anteriores.”

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.

Con dichas pruebas se acredita la contabilidad de la actora en relación a la nómina, registros en los que se observan, entre otros datos, cuenta, entidad, fecha, monto.

Cabe precisar que los documentos *“Detail General Ledger - Especial M-M”, “Detail General Ledger - Multi-Moneda”, “GL Edit – Estándar”*, se encuentran parcialmente en un idioma distinto al español, lo que a consideración de esta Sala, es incorrecto que la actora haya presentado parte de su contabilidad en un idioma distinto al español, porque como ya se dijo, conforme a lo dispuesto en la fracción XI, del artículo 33, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente para el ejercicio fiscal 2019, los registros o asientos contables deberán plasmarse en idioma español y consignar los valores en moneda nacional, siendo omisa en exhibir la traducción de cada uno de los registros y auxiliares contables que se encuentran en un idioma diverso al español.

3.- Los documentos en formato Excel denominados 1) *“Amarre Nomina 2019”*, contenido en el archivo “F:*****\ANEXO 4 Nómina\3 03. Papel de trabajo Conciliación de Nóminas”, 2) *“Reporte CFDI Nomina 2019”*, localizado en el archivo “F:*****\ANEXO 4 Nómina\8 Carpeta 5-9 Pruebas para Desvirtuar la improcedencia de las Nóminas\02 Reporte Excel CFDI Emitidos”; 3) *“Reporte Nominpaq 2019”*, visible en el archivo “F:*****\ANEXO 4 Nómina\8 Carpeta 5-9 Pruebas para Desvirtuar la improcedencia de las Nóminas\03 Reporte Nominpaq”; 4) *“Conciliación Nomina vs CFDI 2019”*, localizado en archivo “F:*****\ANEXO 4 Nómina\8 Carpeta 5-9 Pruebas para Desvirtuar la improcedencia de las Nóminas\04 conciliación” del dispositivo de almacenamiento USB, documental privada 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.

Con dicha prueba se acredita el registro que la actora llevó a cabo de los datos relativos a la nómina a través de diversas hojas de cálculo en donde se puede observar que la actora organiza la información por meses y semanas, y se pueden observar datos como el número de semana, sueldo, séptimo día, despensa, horas extras, día de descanso, entre otros; cuenta, subcuenta, descripción, balanza y nómina; las deducciones fiscales no contables y las deducciones contables no fiscales,

entre otros; cuenta, descripción, balanza, nómina, otros gastos, nómina balanza, entre otros; y los datos contenidos en los comprobantes digitales como el UUID, serie, folio, fecha de emisión, fecha de certificación, fecha de pago, RFC emisor y receptor, entre otros.

4.- Los comprobantes de operación de transferencias interbancarias del Banco Santander S.A., visibles en las 48 subcarpetas, de las cuales una se denomina “Aguinaldo”, otra “PTU” y las 46 subcarpetas restantes se denominan “Semana ...” (de la 07 a la 52), localizables en el archivo ubicado en “F:*****\ANEXO 4 Nómina\5 Comprobantes de pago 2019” del dispositivo de almacenamiento USB, documental privada 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.

Con dicha prueba se acredita la operaciones que la actora llevó a cabo durante el año de 2019, en las fechas, montos y beneficiarios que se muestran en las tablas que se digitalizan a continuación, las cuales fueron elaboradas por esta juzgadora a efecto de clasificar la información contenida en dichos documentos, y adminicularla con las demás pruebas, comprobante que se digitaliza a manera de ejemplo:

IMAGEN

De la anterior se observa que la actora proporcionó comprobantes de operación de la semana número 07 a la 52, así como los comprobantes de las transferencias que de acuerdo con la misma, realizó por concepto de aguinaldo y ptu.

De los datos contenidos en las tablas que anteceden, se advierte que la actora en las semanas 07, 08, 09, 10, 11, según se desprende de los comprobantes de operación, realizó transferencias a tres trabajadores; en las semanas 12, 13, 14, 30, 33, transfirió recursos monetarios a 2 trabajadores; y en las semanas 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51 y 52, acreditó el pago a un trabajador por semana.

5.- Los comprobantes fiscales digitales por internet, visibles en el archivo “F:*****\ANEXO 4 Nómina\7 Nóminas 2019” del dispositivo de almacenamiento USB, contenidos en las carpetas de nómina de la semana 01 a la semana 52, mismos a los que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 43, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los artículos 29, 29-A y 63, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, 36 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; y **de dicha prueba se advierte** la facturación emitida por la actora, en el periodo de 2019.

6.- El documento en formato PDF, denominado “*Integración Nomina Declaración Anual*”, contenido en la carpeta “F:*****\ANEXO 4 Nómina\9 V. Deducciones Autorizadas improcedentes por Nomina\04. Papel de trabajo Integración cuentas contables nómina” del dispositivo de almacenamiento USB, documental privada 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.

Con dicha prueba se acredita la integración realizada por la actora de las cuentas que de acuerdo con la misma, integran la nómina, documento en el que se observa, entre otros datos, la cuenta, subcuenta, descripción, balanza, deducciones fiscales no contables, deducciones contables no fiscales, el total de la mano de obra directa, de la nómina, las deducciones declaradas y el total de la declaración anual.

7.- Los estados de cuenta de la institución bancaria Santander (México), S.A., de la cuenta empresarial número *********,¹¹² de los meses de enero a diciembre de 2019, visibles en la carpeta “F:*****\ANEXO 4 Nómina\6 Estados de Cuentas Bancarios” del dispositivo de almacenamiento USB, prueba a la que en su carácter de documento privado, 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.

Con dicha prueba se acreditan los depósitos y retiros realizados en la cuenta bancaria *********,¹¹³ abierta a nombre de la empresa actora, movimientos que se registraron en el ejercicio fiscal de 2019, entre los que la actora resaltó como

¹¹² NÚMERO DE CUENTA

¹¹³ NÚMERO DE CUENTA

parte de la nómina del 2019, los que a continuación se muestran:

IMAGEN

Ahora bien, no escapa a la atención de este Órgano Jurisdiccional la **prueba pericial en materia contable**, ofrecida por la actora, y que fuera desahogada en el presente juicio contencioso administrativo para dilucidar la litis planteada, esto es, si con la documentación aportada, se acredita haber realizado cada uno de los pagos por concepto de nómina y que los montos pagados correspondan a los señalados en los comprobantes fiscales digitales por internet, que en su caso, se hayan expedido, sin embargo, dicha prueba no es idónea para acreditar los extremos pretendidos por la hoy actora, ya que no está en controversia la falta de registro contable, o un indebido registro contable, sino la exhibición de los documentos soporte.

Sobre el particular, atendiendo al fondo de la presente controversia, la prueba pericial en materia contable, no resulta ser idónea pues la determinación de la improcedencia de la deducción por concepto de nómina, llevada a cabo por la autoridad fiscalizadora **se centró en que a consideración de la misma, con las documentales aportadas, no se logró acreditar que la actora haya realizado cada uno de los pagos por concepto de nómina y que los montos pagados corresponden con los comprobantes fiscales digitales por internet que en su caso se hayan expedido, sin que ello implique que se requiera de conocimientos técnicos que involucren la participación u orientación de especialistas.**

Lo anterior, debido al principio de pertinencia que impone como limitación al Juzgador, calificar las pruebas que tengan relación inmediata con los hechos controvertidos, lo que consiste en que la prueba sea el medio apropiado y adecuado para probar el hecho que se pretende demostrar.

Sirve de apoyo el criterio aislado VII-TASR-PE-17, emitido por la Sala Regional Peninsular de este Órgano Jurisdiccional, visible en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Séptima Época, Año II, No. 12, julio 2012, página 245, que dice:

PRINCIPIOS DE PERTINENCIA E IDONEIDAD DE LA PRUEBA EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL.- Si bien el artículo 40,

segundo párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, refiere que en el juicio contencioso administrativo federal, serán admisibles toda clase de pruebas, con las excepciones que apunta dicho precepto, es el caso que ello no significa que el Magistrado Instructor está obligado a admitir y desahogar como pruebas todas aquellas que ofrezcan las partes en el juicio, sino que para su admisión, éstas deben cumplir con los principios de pertinencia y de idoneidad de la prueba. En efecto, el artículo 46 de la ley adjetiva, establece una serie de reglas de valoración de las pruebas rendidas por las partes en el juicio contencioso administrativo federal, a que se encuentra sujeto este Tribunal, señalándose en cuanto a las pruebas pericial y testimonial, así como a otras pruebas distintas de las documentales, que **el valor de las mismas quedará a la prudente apreciación de la Sala**. Por su parte, el artículo 197 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en el juicio contencioso administrativo federal, atento a lo dispuesto en el artículo 1º, primer párrafo, de la ley adjetiva, establece 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. De donde se sigue que al señalar el artículo 38, fracción IV, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que una de las atribuciones del Magistrado Instructor, es la de admitir, desechar o tener por no ofrecidas las pruebas, ello conduce a estimar que efectivamente **cuenta con la facultad de analizar si las pruebas ofrecidas por las partes no sólo están relacionadas con la cuestión o hecho a demostrar (que no es otro que el principio de pertinencia de la prueba), sino que también está facultado para verificar si las pruebas son el medio apropiado y adecuado para demostrar los hechos materia de la controversia planteada**, que es precisamente el principio de **idoneidad de la prueba**. Principios que si bien no están previstos en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, ni en la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sí se contemplan en el artículo 79 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en el juicio contencioso administrativo federal, al señalar que para conocer la verdad, puede el juzgador 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, sin más limitaciones de que las pruebas estén reconocidas por la ley y tengan relación inmediata con los hechos controvertidos. Por lo que a fin de verificar si las pruebas ofrecidas por las partes en el juicio, cumplen con los principios de pertinencia y de idoneidad de la prueba, resulta conducente analizar la naturaleza de dichos medios probatorios, para que de ese modo se confronte con la pretensión de las partes que persiguen con su ofrecimiento.

A mayor abundamiento, esta Sala muestra las respuestas emitidas por los peritos de las partes de la pericial en materia de contabilidad, en la parte correspondiente al pronunciamiento en relación con la deducción de nóminas.

PRUEBA PERICIAL EN MATERIA CONTABLE: IV. Deducción de nóminas

1. El perito identificará, con el mayor grado de detalle posible, las erogaciones por concepto de sueldos y salarios pagados por la actora en el ejercicio 2019 que no fueron parte del costo de lo vendido.

Actora.- La actora cuenta con erogaciones registradas en contabilidad por concepto de sueldos y salarios en el 2019 en importe de \$40,457,580.01; de las cuales se encuentran en gastos y se hace un traspaso al costo de ventas con la cuenta 610130 Redistribución de MOD a costo, quedando en gastos contables un total por erogaciones que no fueron parte del costo de lo vendido un importe de \$5,243,944.10, registrados en las siguientes cuentas:

IMAGEN

Autoridad.- Del análisis realizado a sus balanzas de comprobación y registros contables no se observa que la contribuyente tenga en su contabilidad cuentas contables en las que registre un costo de ventas o costo de lo vendido o cuales cuentas fueron utilizadas por sueldos y salarios pagados.

2. El perito identificará en que cuentas contables se registraron las erogaciones mencionadas en la respuesta a la pregunta inmediata anterior y explicará el tratamiento contable que se les dio, con fundamento en las normas de información financiera.

Actora.- En la respuesta a la pregunta anterior se identifican las cuentas contables que se utilizan para registrar los gastos de nómina y el tratamiento contable es el siguiente:

El proceso contable para el registro de la nómina consiste en generar el reporte de la nómina por pagar y si se es una nómina para pagar se realiza el registro del gasto con un cargo a la cuenta de cada concepto de nóminas a pagar (sueldos, vacaciones, despensa, etc.) y con un abono a la cuenta a la cuenta de bancos para hacer la dispersión de la nómina.

Si es una nómina por pagar, se realiza una provisión de la nómina con un pasivo por pagar, con un cargo a las cuentas según el concepto de la prestación a pagar (sueldos, vacaciones, despensa, etc.). Posteriormente al llegar el día de pago, se cancela con un cargo el pasivo por pagar y se realiza un abono a la cuenta de bancos para hacer la dispersión de la nómina.

Por lo tanto, los asientos para el registro de la nómina por gasto se llevan a los libros contables con el siguiente asiento contable:

IMAGEN

Los registros contables de la nómina se observan que cumplen con las Normas de Información Financiera en sus NIF A-5 "Elementos Básicos de los Estados Financieros" y la NIF C-4 "Inventarios" y la NIF D-2 "Costos de Contratos con Clientes".

Autoridad.- No obstante que las Normas de Información Financiera establezcan reglas para el tratamiento contable de ciertos aspectos económicos, la contribuyente ***** ** ***** ** *****¹¹⁴ está obligada a llevar su contabilidad de acuerdo a las especificaciones que establece el Código Fiscal de la Federación vigente en 2019.

En tal sentido no fue posible identificar dentro de su contabilidad registros contables donde se pueda identificar las erogaciones por sueldos conociéndose que la contribuyente ***** ** ***** ** *****¹¹⁵ no cumple con lo señalado en el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, en su inciso B menciona la obligatoriedad de identificar cada operación dentro de la contabilidad tal como señala el artículo en su párrafo que a la letra señalalo siguiente:

"Los registros o asientos contables deberán: Permitir la identificación de cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con los folios asignados a los comprobantes fiscales o con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda identificarse la forma de pago"

¹¹⁴ NOMBRE DE LA PARTE ACTORA

¹¹⁵ NOMBRE DE LA PARTE ACTORA

3. El perito identificará, con el mayor grado de detalle posible, las erogaciones por concepto de sueldos y salarios pagados por la actora en el ejercicio 2019 que sí fueron parte del costo de lo vendido.

Actora.- Las erogaciones que se observa forman parte del costo de lo vendido por prestaciones y sueldos y salarios suman la cantidad de \$35,213,635.91, las cuales se pueden identificar el rubro contable de mano de obra al cual se le debe sumar la provisión realizada por los proyectos cerrados en el ejercicio anterior menos la provisión realizada por los proyectos cerrados en el ejercicio.

IMAGEN

Autoridad.- Del análisis realizado a sus balanzas de comprobación y registros contables no se observa que la contribuyente tenga en su contabilidad cuentas contables en las que registre un costo de ventas o costo de lo vendido.

4. El perito identificará en que cuentas contables se registraron las erogaciones mencionadas en la respuesta a la pregunta inmediata anterior y explicará el tratamiento contable que se le dio, con fundamento en las Normas de Información Financiera.

Actora.- En la respuesta a la-pregunta anterior se identifican las cuentas contables que se utilizan para registrar los gastos de nómina que forman parte del costo de ventas y el tratamiento contable es el siguiente:

Se puede apreciar que el gasto por nómina inicialmente se registra en cuentas de gastos (serie 600000) para su provisión o pago, en un segundo momento y asiento se lleva el registro al activo en la cuenta del Costo de Mano de Obra dentro del Inventario, pero al ser una nómina ya incurrida con el grado de avance de la obra, entonces se realiza el cargo al costo de ventas en resultados mediante la reclasificación del gasto (serie 600000) al costo (serie 500000) con cargo a la cuenta del costo de ventas mano de obra que corresponda a cada percepción pagada (sueldo, vacaciones, despensa, etc.) con abono a la cuenta 610-130 Redistribución de MOD a costo, con la intención de dejar el gasto de nómina en gastos y la mano de obra en costo de ventas, de acuerdo con el siguiente asiento:

IMAGEN

Se observa que el tratamiento contable de los gastos por nómina en el costo de ventas cumple con lo dispuesto en las Normas de Información Financiera NIF D-2, párrafo 42.2 y 42.3:

En caso de los costos incurridos para cumplir un contrato se reconoce como un activo los costos para cumplir un contrato con un cliente, siempre que dichos costos reúnan todos los criterios siguientes:

(...)

Los costos anteriores que están relacionados con un contrato con un cliente incluyen los siguientes conceptos:

- *mano de obra directa. - por ejemplo, salarios y sueldos de los empleados que proporcionan los bienes o servicios prometidos directamente al cliente.*

Autoridad.- No obstante que las Normas de Información Financiera establezcan reglas para el tratamiento contable de ciertos aspectos económicos, la contribuyente ***** ** ***** **** ** ****,¹¹⁶ está obligada a llevar su contabilidad de acuerdo a las especificaciones que establece el Código Fiscal de la Federación vigente en 2019.

Del análisis realizado a sus balanzas de comprobación y registros contables no se observa que la contribuyente tenga en su contabilidad cuentas contables.

¹¹⁶ NOMBRE DE LA PARTE ACTORA

5. El perito explicará, con el mayor grado de detalle posible, el tratamiento contable dado a cada erogación por concepto de sueldos y salarios hecha, e identificará las cuentas contables afectadas.

Actora.- Los conceptos de erogación por sueldos y salarios realizados son los siguientes:

IMAGEN

Las cuentas contables donde se identifican son las siguientes:

IMAGEN

El tratamiento contable para cada uno de los conceptos es el similar:

Para el registro de los gastos de nómina y mano de obra (costo de ventas) se lleva a los libros contables con el siguiente asiento contable:

IMAGEN

Como se puede apreciar la nómina inicialmente se registra en cuentas de gastos (serie 600000) para su provisión, en un segundo momento y asiento se lleva el registro al activo en la cuenta del Costo de Mano de Obra en Inventario, pero al ser una nómina ya incurrida con el grado de avance de la obra, entonces se realiza el cargo al costo de ventas en resultados mediante la reclasificación del gasto (serie 600000) al costo (serie 500000).

Cabe hacer la precisión para las 5 preguntas anteriores, que los gastos por nómina e identificados en contabilidad según lo cuestionado en dichas 5 preguntas, se debe considerar que para efectos fiscales de determinar una nómina deducible de Impuesto Sobre la Renta, se deben realizar una serie de cálculos y dar cumplimiento a una serie de requisitos fiscales para ser deducible, de ahí que el importe deducible de la nómina para efectos fiscales sea distinto, pues se debe considerar por ejemplo la determinación, el efecto de las provisiones, percepciones pagadas, importe no deducible por los ingresos exentos a los trabajadores y partidas no deducibles. Siendo el siguiente:

* El cuadro de donde proviene el total de nómina, se digitalizó al inicio de esta respuesta.

IMAGEN

Cabe hacer también la precisión que se observa que en la Declaración Anual presentada el día 31 de marzo de 2020, con número de operación *********, presentada en el apartado de deducciones autorizadas por nóminas los siguientes datos:

IMAGEN

Dichos datos de forma general si corresponden a la deducción de nómina, pero no de forma específica siendo lo siguiente:

IMAGEN

Autoridad.- Se hace mención que base a la documentación que obra en el expediente no fue posible identificar las cuentas contables que la contribuyente utilizo para integrar el importe de sueldos y salarios declarado en su declaración anual del ejercicio 2019.

6. El perito identificará, con el mayor grado de detalle posible, cada Comprobante Fiscal Digital por Internet de nómina expedido en la o las cuentas contables que se afectaron por la erogación.

Actora.- Cabe precisar que el proceso para el registro contable de los CFDI de nómina se lleva a cabo de la generación de las nóminas en el sistema de nóminas, es decir, primero se genera la nómina en el sistema, se registra en contabilidad y luego se hace el timbrado de la nómina, por consecuencia el registro en contabilidad corresponde propiamente a la nómina, entónces en contabilidad hay un registro contable por cada periodo de nómina y no un asiento contable por cada CFDI de nómina.

Por lo tanto, al no existir un asiento contable de nómina por cada CFDI de nómina, no es posible señalar de forma específica el CFDI con el registro contable si no es a través de la propia nómina y por cada periodo de pago, para lo cual de forma global con un amarre entre las percepciones de los CFDI de nómina que suman \$41,618,332.91 en base al reporte de la base de datos de CFDI con 6,188 recibos de nómina y que se muestra a continuación, y las cuentas contables de la balanza donde se registran las nóminas que muestra un total registrado de nóminas por \$40,457,580.01. Existiendo una diferencia de \$1,160,752.90 por CFDI timbrados de más.

- De la base de datos del CFDI se puede observar que la compañía tiene un total de percepciones timbradas por un total de \$41,618,332.91.
Ver Excel adjunto de CFDIs.
- Las cuentas contables que integran la nómina en contabilidad son las siguientes:

* Cuadro de cuentas contables visible en la respuesta anterior.

Cabe hacer la precisión que en cuanto a los CFDI timbrados de nóminas en la Declaración Anual presentada el 31 de marzo del 2020 con número de operación *****¹¹⁷, se muestra un total timbrado de \$36,969,748, el cual es un dato precargado y no editado que aparecía a la fecha de la presentación de la Declaración Anual; sin embargo, al momento de la revisión se observa que los CFDI timbrado por nómina correspondientes al ejercicio del 2019 suman la cantidad de \$ 41,618,332.91, de la cual en esta misma pregunta se presenta relación de dichos CFDI con fecha de emisión y folio fiscal (UUID).

IMAGEN

Autoridad.- Del análisis realizado a las balanzas de comprobación en tal sentido no fue posible identificar dentro de su contabilidad registros contables donde se pueda identificar las erogaciones por sueldos conociéndose que la contribuyente *****¹¹⁷ que el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación en su inciso B menciona que la obligatoriedad de identifica cada operación dentro de la contabilidad tal como señala en el artículo en su párrafo que a la letra señala lo siguiente: *Los registros o asientos contables deberán: Permitir la identificación de cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con los folios asignados a los comprobantes fiscales o con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda identificarse la forma de pago.*

7. Dirá el perito, con base en la documentación comprobatoria que obra en el expediente, si la actora pagó efectivamente las erogaciones por

¹¹⁷ NOMBRE DE LA PARTE ACTORA

**concepto de sueldos, salarios y asimilados deducidos en el ejercicio fiscal
2019.**

Actora.-

IMAGENES

Autoridad.- Del análisis realizado a las balanzas de comprobación y registros auxiliares no es posible vincular la documentación comprobatoria con los conceptos de sueldos y salarios efectivamente pagados y los importes declarados, ahora bien no se advierte que en el expediente se encuentre un cruce con el registro contable, el estado de cuenta, forma de pago, dispersión de la nómina y demás elementos que acrediten el efectivo pago de la misma ya que se considera que los contribuyente que expidan CFDI por los pagos de salarios tendrán por cumplidos los requisitos de deducibilidad de dichos comprobantes, al momento que se realice el pago de dichas remuneraciones.

Como se pudo observar, en la parte relativa a la deducción de nóminas de la pericial en materia contable, de manera general, las respuestas del perito de la actora están encaminadas a acreditar que la empresa actora sí cuenta con registros contables por concepto de nóminas, digitalizando para ello diversos auxiliares contables y papeles de trabajo, refiriendo asimismo la existencia de los comprobantes fiscales digitales por internet y los estados de cuenta, y que dichos registros tienen fundamento en las normas de información financiera; por su parte el perito de la autoridad demandada, manifestó medularmente que no fue posible identificar dentro de la contabilidad, los registros contables donde se pueda identificar las erogaciones por sueldos; asimismo adujo que no fue posible vincular la documentación comprobatoria con los conceptos de sueldos y salarios efectivamente pagados y los importes declarados; motivo por el cual, a consideración de esta Sala, se puede concluir que ninguno de los dictámenes periciales rendidos por las partes en el juicio que se resuelve, proporcionan a esta juzgadora elementos de convicción para resolver la litis efectivamente planteada, a saber, si resulta legal el rechazo de la deducción por gastos de nómina en cantidad de \$36,969,748.00, debiendo para ello analizar si con la documentación aportada por la actora, se acredita haber realizado cada uno de los pagos por concepto de nómina y que los montos pagados corresponden con los comprobantes fiscales digitales por internet que en su caso se hayan expedido.

Aunado a lo anterior, a consideración de esta Sala, se reitera lo ya señalado en diversas ocasiones, de que una prueba pericial contable se refiere a la

técnica que sistemática y estructuralmente produce información cuantitativa expresada en unidades monetarias, sobre las situaciones económicas identificables y cuantificables que realiza una entidad, lo cual se logra a través de un proceso de captación de las operaciones que midan, clasifiquen, registren y resuman con claridad, tales aseveraciones a fin de producir información; y cierto es que en el caso concreto, el dictamen pericial en materia contable, no reúne dichas características.

Sirve de sustento a lo anterior la jurisprudencia **VII-J-2aS-41**, sustentada por la Segunda Sección de la Sala Superior del entonces denominado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la Revista de este Tribunal Séptima Época, Año III, número 27, Octubre 2013, página 108, de rubro y texto siguiente:

PRUEBA PERICIAL.- SU VALORACIÓN QUEDA AL PRUDENTE ARBITRIO DEL JUZGADOR.- Con fundamento en el artículo 46, fracción II de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en relación con el artículo 43 del mismo ordenamiento legal, la valoración de las pruebas queda al prudente arbitrio de las Salas de este Tribunal Federal. Por tanto, si el juzgador debe valorar los dictámenes correspondientes a una prueba pericial que por su naturaleza versa sobre cuestiones técnicas, corresponderá a la Sala determinar su valor probatorio, no sólo en función de las respuestas que los peritos emitan sobre el cuestionario respectivo sino también en función de la adminiculación que haga en relación con las probanzas que obren en el expediente y en función de la interpretación que realice a los preceptos que resulten aplicables, lo cual corresponde exclusivamente realizarlo a dicho Órgano.

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S2/16/2013)

PRECEDENTES:

VII-P-2aS-7

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 675/10-03-01-6/581/11-S2-07-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 11 de agosto de 2011, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretario: Lic. José de Jesús González López.

(Tesis aprobada en sesión de 11 de agosto de 2011)

R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año I. No. 3. Octubre 2011. p. 104

VII-P-2aS-217

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 11562/10-17-10-5/714/12-S2-06-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 10 de julio de 2012, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Alfredo Salgado Loyo.- Secretario: Lic. Ernesto Christian Grandini Ochoa.

(Tesis aprobada en sesión de 10 de julio de 2012)

R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año II. No. 15. Octubre 2012. p. 70

VII-P-2aS-255

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2307/08-10-01-8/409/11-S2-06-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 27 de septiembre de 2012, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Alfredo Salgado Loyo.- Secretario: Lic. Pedro Martín Ibarra Aguilera.

(Tesis aprobada en sesión de 27 de septiembre de 2012)

R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año II. No. 17. Diciembre 2012. p. 157

VII-P-2aS-289

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 8739/09-17-07-5/1475/11-S2-06-07.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 8 de enero de 2013, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Alfredo Salgado Loyo.- Secretario: Lic. Ernesto Christian Grandini Ochoa.

(Tesis aprobada en sesión de 8 de enero de 2013)

R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año III. No. 20. Marzo 2013. p. 165

VII-P-2aS-340

Cumplimiento de Ejecutoria en el Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2034/10-17-12-4/996/11-S2-09-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 14 de marzo de 2013, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrada Ponente: Magda Zulema Mosri Gutiérrez.- Secretario: Lic. Michael Flores Rivas.

(Tesis aprobada en sesión de 14 de marzo de 2013)

R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año III. No. 23. Junio 2013. p. 319

Así lo acordó la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en la sesión privada ordinaria celebrada el jueves doce de septiembre de dos mil trece.- Firman para constancia, la Magistrada Magda Zulema Mosri Gutiérrez, Presidente de la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y la Licenciada Alma Rosa Navarro Godínez, Secretaria Adjunta de Acuerdos, quien da fe.

R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año III. No. 27. Octubre 2013. p. 108

Atento a lo anterior, esta Sala procede a analizar de manera adminiculada las documentales aportadas como prueba en el considerando que se resuelve; en primer término del análisis que se realiza a los estados de cuenta a nombre de la empresa actora, emitidos por la institución bancaria Santander (México), S.A., de la cuenta empresarial número *********,¹¹⁸ correspondientes a los meses de enero a diciembre de 2019, se pueden observar diversos retiros, los cuales tiene como descripción “CARGO POR NÓMINA POR APLICAR PAGO DE NÓMINA”, de los cuales se procedió a sumar por mes todas las cantidades, obteniendo los totales que se muestran a continuación, relacionándolos con los totales semanales de los comprobantes de pago que se clasificaron por semanas:

MES	TOTAL MENSUAL	SEMANA	TOTAL TODAS LAS SEMANAS
ENERO	\$1,962,221.66,	-----	-----
FEBRERO	\$2,142,192.31	7, 8 y 9	\$35,875.60
MARZO	\$2,737,197.45	10, 11, 12 y 13	\$169,791.80
ABRIL	\$6,489,643.64	14, 15, 16 y 17	\$82,455.94
MAYO	\$2,381,627.21	18, 19, 20, 21 y 22	\$65,193.03
JUNIO	\$4,606,267.95	23, 24, 25 y 26	\$64,386.83
JULIO	\$1,583,692.58	27, 28, 29, 30 y 31	\$80,373.92
AGOSTO	\$1,911,432.30	32, 33, 34 y 35	\$75,782.73
SEPTIEMBRE	\$1,486,903.23	36, 37, 38 y 39	\$88,147.49
OCTUBRE	\$1,488,990.74	40, 41, 42, 43 y 44	\$128,839.32
NOVIEMBRE	\$1,868,547.66	45, 46, 47 y 48	\$111,081.27
DICIEMBRE	\$2,372,743.89	49, 50, 51 y 52	\$192,296.54

IMAGEN

En relación a la comparativa que se realiza, entre las cantidades que se dependen de los estados de cuenta y las cantidades de los comprobantes de

¹¹⁸ NÚMERO DE CUENTA

transferencia de pago, ambos por concepto de pago de nóminas (cabe precisar en este punto que la suma por semana se llevó a cabo de manera aproximada, atendiendo a que algunas semanas se componen de los últimos días de un mes y los primeros días del siguiente), las cantidades mensuales que se deprenen de los estados de cuenta son excesivamente mayores a las cantidades que se observan de los comprobantes de transferencia; esto es, la actora no acredita que las cantidades que se reportan en los estados de cuenta por concepto de “CARGO POR NÓMINA POR APLICAR PAGO DE NÓMINA”, hayan sido transferidas (dispersadas) a los trabajadores en su totalidad, ya que si bien, exhibe diversos comprobantes de pago, en los cuales se advierten datos como nombre del empleado, la fecha de pago, la semana que se paga, entre otros, no se acredita, que por ejemplo, en el mes de marzo se haya dispersado la cantidad de **\$2,737,197.45**, sino sólo la cantidad de **\$169,791.80** (cálculo aproximado).

Con relación con los comprobantes fiscales digitales por internet que exhibe la actora, documento que se digitaliza a continuación a manera de ejemplo, con el propósito de llevar a cabo un mejor análisis:

IMAGEN

Se observa que el comprobante fiscal de serie *********, a nombre del C. ******* *******,¹¹⁹ el cual cuenta con una jornada diurna, recibió como pago la cantidad de \$2,838.82, por la semana del 07 al 13 de febrero de 2019.

Sobre el particular, a consideración de esta Sala, el comprobante fiscal digital por internet por sí mismo, no acredita que de la cantidad total de \$2,142,192.31, que registra el estado de cuenta del mes de febrero de 2019 por concepto de “CARGO POR NÓMINA POR APLICAR PAGO DE NÓMINA”, haya sido destinada al pago del C. ******* *******,¹²⁰ como salario de la semana del 07 al 13 de febrero de 2019; lo que en la especie ocurre con cada uno de los comprobantes fiscales digitales por internet que se encuentran incluidos en el dispositivo de almacenamiento USB, en el archivo que contiene las pruebas destinadas a acreditar la procedencia de la deducción para efectos del Impuesto Sobre la Renta, por concepto de pago de nómina, por los cuales no se acreditó que la transferencia de fondos se realizó de los importes que se registraron en los estados de cuenta del banco Santander (México), S.A., de la cuenta empresarial número *********,¹²¹ por ese concepto.

Por otro lado, si bien de las constancias que el perito de la actora utilizó para la emisión de su dictamen, específicamente en la pregunta 7, se muestra un

¹¹⁹ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA FÍSICA

¹²⁰ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA FÍSICA

¹²¹ NÚMERO DE CUENTA

listado por departamento de los supuestos trabajadores de la empresa actora, en donde se puede observar el ingreso neto de cada una de los trabajador que allí se señalan, lo cierto es que la actora no exhibió como prueba por su parte, como si lo realizó por los trabajadores ***** ***, ***** **, ***** **, ***** **, ***** **, ¹²² los comprobantes de las transferencias por concepto de sueldos y/o salarios de todos los trabajadores que el propio perito de la actora enlistó en su dictamen.

Por otro lado, es *infundado* el argumento de la actora en donde afirma que no tuvo oportunidad de defenderse y de exhibir elementos probatorios necesarios y suficientes para desvirtuar las observaciones de la última acta parcial y del acta final, atento a que la determinación alcanzada por la autoridad fiscalizadora, fue como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en el artículo 42, primer párrafo, fracción III, del Código Fiscal de la Federación; precepto que dispone que las autoridades fiscales tienen la facultad de practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías; por lo que los contribuyentes deben conservar la documentación indispensable para demostrar el cumplimiento y exhibirla cuando sea requerida por la autoridad administrativa en ejercicio de sus facultades de comprobación, por lo que al haber exhibido diversa documental, tuvo la oportunidad de aportar todas las pruebas con las que, a su consideración, acreditaba la procedencia de la deducción por gastos de nómina en cantidad de \$36,969,748.00; aunado a lo anterior, esta juzgadora llevó a cabo la valoración de las pruebas que la misma aportó para acreditar al procedencia de dicha deducción.

No pasa desapercibido para esta Juzgadora, que en el concepto de impugnación que se resuelve, la actora afirme que en la resolución impugnada se pasó por alto la prevalencia del derecho fundamental de seguridad jurídica, y que la autoridad fiscal no fundó ni motivó debidamente su determinación, ya que aprecio de forma incorrecta los hechos y realizó una indebida interpretación del artículo 27, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, lo que a consideración de este Órgano Jurisdiccional, se trata de cuestiones relacionadas con supuestas violaciones de carácter formal, teniendo como consecuencia que el análisis de los agravios en comento sea improcedente, pues en ellos se argumenta medularmente que la resolución impugnada resulta ilegal, toda vez que la autoridad emisora de la misma, supuestamente, omitió

¹²² NOMBRE DE TERCERO, PERSONA FÍSICA

llevar a cabo una debida valoración de las pruebas ofrecidas; sosteniendo que es ilegal la resolución liquidatoria porque viola el Derecho Fundamental de Legalidad, consagrado en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vulnerando así la Garantía de Audiencia, y la obligación de las autoridades administrativas de fundar y motivar debidamente sus resoluciones.

En ese sentido, si de conformidad con lo dispuesto en **el artículo 58-17, tercer y cuarto párrafo**,¹²³ de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, **la** demandante en juicios como el que nos ocupa (de resolución exclusiva de fondo) sólo podrá hacer valer conceptos de impugnación o en su caso, formular agravios que tengan por objeto resolver exclusivamente sobre el fondo de la controversia, esto es, aquellos que sean referidos a los elementos esenciales de las contribuciones; **y en el caso concreto**, los argumentos planteados por **la actora** en el concepto de impugnación en estudio, están encaminados a demostrar que la autoridad fiscalizadora violó en perjuicio de la demandante el derecho fundamental de seguridad jurídica, al no fundar y motivar debidamente su determinación no cumplen con ese extremo, pues se encuentran dirigidos a combatir supuestas violaciones de carácter formal y de procedimiento; **luego entonces**, es evidente que en la especie los agravios de la parte actora, antes señalados, no tienen por objeto resolver sobre el fondo de la controversia; en consecuencia, con fundamento en lo establecido en el artículo **58-19, primer párrafo, fracción II**,¹²⁴ de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, **se tienen por no formulados**.

DÉCIMO.- Este Cuerpo Colegiado, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 50, tercer párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, procede al análisis del concepto de impugnación **QUINTO**, planteado por la actora en su escrito inicial de demanda, así como de los argumentos hechos

¹²³ “**Artículo 58-17....**

...
El demandante sólo podrá hacer valer conceptos de impugnación que tengan por objeto resolver exclusivamente sobre el fondo de la controversia que se plantea, sin que obste para ello que la resolución que se controvierta se encuentre motivada en el incumplimiento total o parcial de requisitos exclusivamente formales o de procedimiento establecidos en las disposiciones jurídicas aplicables; siempre que el demandante acredite que no se produjo omisión en el pago de contribuciones.

Para efectos del juicio de resolución exclusiva de fondo se entenderá por concepto de impugnación cuyo objeto sea resolver exclusivamente sobre el fondo de la controversia, entre otros, aquéllos que referidos al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de las obligaciones revisadas, pretendan controvertir alguno de los siguientes supuestos:

I. Los hechos u omisiones calificados en la resolución impugnada como constitutivos de incumplimiento de las obligaciones revisadas.

II. La aplicación o interpretación de las normas involucradas.

III. Los efectos que haya atribuido la autoridad emisora al incumplimiento total o parcial de requisitos formales o de procedimiento que impacten o trasciendan al fondo de la controversia.

IV. La valoración o falta de apreciación de las pruebas relacionadas con los supuestos mencionados en las fracciones anteriores.

...”
¹²⁴ “**ARTÍCULO 58-19.** El Magistrado Instructor determinará la procedencia del juicio de resolución exclusiva de fondo considerando lo siguiente:

...
II. En su caso, una vez cumplido el requerimiento a que se refiere el último párrafo del artículo 58-18 de la presente Ley, si advierte que los conceptos de impugnación planteados en la demanda incluyen argumentos de forma o de procedimiento, éstos se tendrán por no formulados y sólo se atenderán a los argumentos que versen sobre el fondo de la controversia.

...”

valer en su escrito de alegatos, extrayendo de ellos los argumentos esenciales, dada su repetitiva abundancia; en los que manifiesta lo siguiente:

CONCEPTO DE IMPUGNACIÓN QUINTO

Argumenta la actora, que la resolución impugnada es ilegal por cuánto hace al rechazo de la deducción del costo de ventas incurrido en cantidad de \$59,155,438.00, derivado de una indebida interpretación y aplicación del artículo 39, en relación con el 30, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, qué condujo a la autoridad demandada a concluir que se dedujo indebidamente para efectos del Impuesto Sobre la Renta en el ejercicio fiscal de 2019, ya que a su juicio, no se cumple con los requisitos previstos en dicha porción normativa.

Manifiesta la demandante, que no puede utilizarse la forma tradicional de deducir el costo de ventas, esto es, hasta que se enajena el bien, ya que en el caso no se da el proceso de esa forma, sino una diferente, en la que primero se cumple el requisito de recibir el dinero en forma de anticipo y después erogar los costos de ventas.

Motivo por el cual, afirma la actora, esto nos lleva a la necesidad de interpretar dicho precepto a la luz de la forma en que opera la misma, a efecto de permitir tomar una deducción legítima y que sí impacte en su base gravable.

Aduce la accionante, que no es aplicable al caso concreto el contenido del artículo 39, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que el mismo sólo prevé lo relativo a la deducción del costo de ventas tratándose de enajenación de bienes, pero no así de prestación de servicios; es por ello que tiene plena justificación y sentido que la regla de dicho artículo se intérprete de forma distinta y a la luz de la forma en que los contribuyentes que construyen bienes a largo plazo, van percibiendo sus ingresos por la vía de los anticipos y van incurriendo en el costo para sus proyectos.

Argumenta la actora, que es válido que los contribuyentes que se dediquen a otras actividades que no sean de enajenación de bienes, deduzcan el costo de ventas en otros momentos, no necesariamente cuando obtienen los ingresos correspondientes.

Que del artículo 30, se advierte que los contribuyentes que celebren contratos de obra inmueble o fabriquen bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación, podrán deducir las erogaciones relativas a costos directos e indirectos de dichas obras en los ejercicios en que obtengan los ingresos derivados de las mismas.

Aduce la actora, que es importante tener presente que ni el artículo 39, ni ningún otro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, prevé la forma de deducir el costo de lo vendido en aquellos casos en que el contribuyente celebra contratos a largo plazo, o fábrica bienes cuya elaboración toma más de un año y para los cuales reciben anticipos.

Que la autoridad demandada argumentó, que la actora no se ajustó al artículo 30 de la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta, ni a la Regla 3.2.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2019, a efecto de considerar la deducción del costo de lo vendido al momento de recibir los anticipos de cada proyecto, sin embargo, afirma la actora, se trata de disposiciones opcionales que los contribuyentes pueden aplicar o no a su criterio.

Manifiesta asimismo la accionante, que los contribuyentes que optan por no aplicar tales disposiciones para la deducción de sus costos, no pueden quedar impedidos para deducir su costo de lo vendido; así, aduce, al no existir una disposición legal que prevea ello a efecto de deducir el costo de ventas tratándose de este tipo de operaciones, la misma se vio obligada a actuar a partir de una serie de principios jurídicos y contables que la autoridad no puede desconocer.

Afirma la actora, que con el dictamen contable se acredita de manera plena la forma en que cada costo se vincula con un proyecto específico, ello con sustento en la evidencia documental aportada a la autoridad fiscal durante la auditoría, a la Prodecon y a esta Sala.

ESCRITO DE ALEGATOS

Manifiesta la actora que en la contestación a la demanda, la autoridad no hizo valer consideraciones adicionales a las señaladas en el oficio por el que se determinó el crédito fiscal; en ese sentido, afirma la accionante, todas las consideraciones ya han quedado desvirtuadas con los conceptos de nulidad hechos valer en la demanda.

Asimismo aduce la actora, que el dictamen pericial que debe tener valor probatorio pleno es el que exhibió por su parte en la medida que resulta ser el que responde y valora de mejor manera cada una de las cuestiones sobre las que versa la prueba pericial en contabilidad.

Por su parte, la **autoridad demandada** sostiene la legalidad y validez de la resolución impugnada, argumentando que la actora no desvirtuó las deducciones por costo de lo vendido observadas en cantidad de \$59,155,438.00, debido a que no obstante proporcionó documentación consistente en registros contables, auxiliares contables, papel de trabajo con la integración de las cuentas contables que forman el costo de lo vendido, papel de trabajo con la integración del costo de ventas aplicado a cada proyecto, sin embargo, la balanza de comprobación no cuenta con un registro de costo de ventas, sino sólo con cuentas de gastos; asimismo en la declaración anual del ejercicio de 2019, para la determinación del costo de lo vendido, no toma en cuenta los saldos de inventario inicial y final, desconociéndose como determinó el monto del costo de lo vendido que manifestó.

Aduce asimismo la demandada, que la determinación elaborada por la actora fue de manera incorrecta, dado que se realizó sin haber deducido el costo en el momento de la acumulación de los ingresos, lo cual tuvo como consecuencia haber declarado ingresos acumulables en cantidad de \$46,357,173.00, y deducciones autorizadas en cantidad de \$115,184,240.00, lo cual es notablemente desproporcional.

Por último manifiesta la demandada, que la actora no determinó el costo de lo vendido de manera correcta, en términos de lo establecido en el artículo 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pues contrario a lo que la misma aduce, si se encontraba obligada a cumplir con lo dispuesto por los artículos 30 y 39 de dicha ley, en relación con la Regla 3.2.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2019, a efecto de considerar el costo de lo vendido, lo cual no acontece en el caso que nos ocupa.

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

En este punto, es preciso recordar lo resuelto por la fiscalizadora en el oficio determinante del crédito fiscal, específicamente en el subapartado “**1.2.2.- DEDUCCIONES IMPROCEDENTES POR COSTO DE LO VENDIDO EN CANTIDAD DE \$59,155,438.00**”, en donde la autoridad fiscal concluyó lo siguiente:

⇒ Del análisis realizado a los registros contables, auxiliares contables y papel de trabajo, todos relacionados con el costo de lo vendido, se observó que la balanza de comprobación no cuenta con registro de costo

de lo vendido, sino sólo con cuenta de gastos.

- ⇒ En la declaración anual del ejercicio 2019, para la determinación del costo de lo vendido, no toma en cuenta los saldos de inventario inicial y final.
- ⇒ Se desconoce como determinó el costo de lo vendido que manifiesta en la declaración anual.
- ⇒ No determinó el costo de lo vendido conforme a lo establecido en el artículo 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- ⇒ El costo de lo vendido no se identifica en la contabilidad de la actora.
- ⇒ Se observa que declaró costo de lo vendido en cantidad de \$59,155,438.00, sin embargo dicha determinación se realizó de manera incorrecta dado que se realizó sin haber deducido el costo en el momento de la acumulación a los ingresos.
- ⇒ La empresa actora declaró: ingresos acumulables en cantidad de \$46,357,173.00 y deducciones autorizadas en cantidad de \$115,184,240.00; es decir, declaró deducciones en una notable desproporción a los ingresos.
- ⇒ De conformidad con lo establecido en el artículo 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, **es improcedente la deducción de la cantidad \$59,155,438.00.**

Conforme a lo antes expuesto, y atendiendo a lo establecido en el quinto punto de litis, la Sala deberá resolver si es legal el rechazo de la deducción por costo de venta en cantidad de \$59,155,438.00, derivado de que la autoridad fiscalizadora concluyó que la actora no lleva una cuenta contable como costo de lo vendido, incumpliendo con lo dispuesto por el artículo 39, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ello derivado de que no realizó un registro e identificación en su contabilidad de las erogaciones que por proyecto realizó; o si como lo señala la actora, la autoridad aplicó indebidamente el precepto legal en cita.

Previo a entrar al análisis del asunto que nos ocupa, esta juzgadora conoce que las diversas disposiciones que regulan el sistema de deducción del costo de lo vendido establecen diversos conceptos, métodos de valuación y particularidades relativas a la forma en la que debe integrarse el costo.

En ese tenor, resulta necesaria la remisión a lo dispuesto por los numerales correspondientes, legislación vigente en 2019:

"Artículo 25. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

"...

II. El costo de lo vendido.

..."

"Artículo 39. El costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados. En todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.

Los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

a) *El importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, efectuados en el ejercicio.*

b) *Los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.*

Los contribuyentes que realicen actividades distintas de las señaladas en el segundo párrafo de este artículo, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

a) *Las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.*

b) *Las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.*

c) *Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.*

d) *La deducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, calculada conforme a la Sección II, del Capítulo II, del Título II de esta Ley.*

Cuando los conceptos a que se refieren los incisos del párrafo anterior guarden una relación indirecta con la producción, los mismos formarán parte del costo en proporción a la importancia que tengan en dicha producción.

Para determinar el costo del ejercicio, se excluirá el correspondiente a la mercancía no enajenada en el mismo, así como el de la producción en proceso, al cierre del ejercicio de que se trate.

Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, determinarán el costo de las mercancías conforme a lo establecido en esta Ley. Tratándose del costo de las mercancías que reciban de la oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero, estarán a lo dispuesto en el artículo 27, fracción XIV de esta Ley.

Para determinar el costo de lo vendido de la mercancía, se deberá aplicar el mismo procedimiento en cada ejercicio durante un periodo mínimo de cinco ejercicios y sólo podrá variarse cumpliendo con los requisitos que se establezcan en el Reglamento de esta Ley.

En ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido.”

“Artículo 40. *Los contribuyentes que celebren contratos de arrendamiento financiero y opten por acumular como ingreso del ejercicio, la parte del precio exigible durante el mismo, deberán deducir el costo de lo vendido en la proporción que represente el ingreso percibido en dicho ejercicio, respecto del total de los pagos pactados en el plazo inicial forzoso, en lugar de deducir el monto total del costo de lo vendido al momento en el que se enajenen las*

mercancías.”

“Artículo 41. Los contribuyentes, podrán optar por cualquiera de los métodos de valuación de inventarios que se señalan a continuación:

I. Primeras entradas primeras salidas (PEPS).

II. Costo identificado.

III. Costo promedio.

IV. Detallista.

Cuando se opte por utilizar el método a que se refiere la fracción I de este artículo, se deberá llevar por cada tipo de mercancías de manera individual, sin que se pueda llevar en forma monetaria. En los términos que establezca el Reglamento de esta Ley se podrán establecer facilidades para no identificar los porcentajes de deducción del costo respecto de las compras por cada tipo de mercancías de manera individual.

Los contribuyentes que enajenen mercancías que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de \$50,000.00, únicamente deberán emplear el método de costo identificado.

Tratándose de contribuyentes que opten por emplear el método detallista deberán valorar sus inventarios al precio de venta disminuido con el margen de utilidad bruta que tengan en el ejercicio conforme al procedimiento que se establezca en el Reglamento de esta Ley. La opción a que se refiere este párrafo no libera a los contribuyentes de la obligación de llevar el sistema de control de inventarios a que se refiere la fracción XIV del artículo 76 de esta Ley.

Una vez elegido el método en los términos de este artículo, se deberá utilizar el mismo durante un periodo mínimo de cinco ejercicios. Cuando los contribuyentes para efectos contables utilicen un método distinto a los señalados en este artículo, podrán seguir utilizándolo para valorar sus inventarios para efectos contables, siempre que lleven un registro de la diferencia del costo de las mercancías que exista entre el método de valuación utilizado por el contribuyente para efectos contables y el método de valuación que utilice en los términos de este artículo. La cantidad que se determine en los términos de este párrafo no será acumulable o deducible.

Cuando con motivo de un cambio en el método de valuación de inventarios se genere una deducción, ésta se deberá disminuir de manera proporcional en los cinco ejercicios siguientes.”

“Artículo 42. Cuando el costo de las mercancías, sea superior al precio de mercado o de reposición, podrá considerarse el que corresponda de acuerdo a lo siguiente:

I. El de reposición, sea éste por adquisición o producción, sin que exceda del valor de realización ni sea inferior al neto de realización.

II. El de realización, que es el precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación, siempre que sea inferior al valor de reposición.

III. El neto de realización, que es el equivalente al precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación y menos el por ciento de utilidad que habitualmente se obtenga en su realización, si es superior al valor de reposición.

Cuando los contribuyentes enajenen las mercancías a una parte relacionada en los términos del artículo 179 de esta Ley, se utilizará cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II y III, del artículo 180 de la misma.

Los contribuyentes que hubieran optado por presentar dictamen de estados financieros para efectos fiscales en términos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, o hayan estado obligados a presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal en los términos del artículo 32-H del citado

Código, deberán informar en el dictamen o en la declaración informativa, según se trate, el costo de las mercancías que consideraron de conformidad con este artículo, tratándose de los demás contribuyentes deberán informarlo en la declaración del ejercicio.”

“Artículo 43. Cuando los contribuyentes, con motivo de la prestación de servicios proporcionen bienes en los términos establecidos en el artículo 17, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, sólo se podrán deducir en el ejercicio en el que se acumule el ingreso por la prestación del servicio, valuados conforme a cualquiera de los métodos establecidos en el artículo 41 de esta Ley.”

Como puede apreciarse, en la regulación del costo de ventas, las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en 2019, formulan diversas precisiones en torno a la forma en la que debe calcularse el costo de las mercancías, los conceptos que lo integran, los sistemas de costeo y los métodos de valuación, así como la operación general de dicho esquema. Así pues, la ley delimita qué debe entenderse por costo de ventas.

En este contexto, a partir del estudio de los artículos 25, fracción II, y 39, 40, 41, 42 y 43, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se observa que los mismos prescriben que el costo de lo vendido es un concepto deducible, aunado a la mecánica que deberá utilizarse para evaluar los inventarios, para lo cual establece una serie de reglas para su aplicación, de las cuales se desprende lo siguiente:

1°. Los sujetos pasivos podrán deducir de los ingresos acumulables que se obtengan conforme a la ley, el costo de lo vendido, concepto que en sí mismo, por lógica y sentido común, conlleva el cómo se determina, puesto que en términos generales es posible comprender que versa sobre los costos de producción o adquisición de mercancías que la empresa posteriormente enajene y que le generen ingresos en un ejercicio fiscal, o bien, el costo incurrido por la prestación de servicios respectivos.

2°. El costo de lo vendido se determinará tomando en cuenta el inventario inicial y el inventario final del ejercicio, aplicando el sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados.

Por tanto, debe atenderse a las características del sistema de deducción delimitado en la ley de la materia, el cual tiene como propósito la determinación adecuada del costo que debe disminuirse de los ingresos acumulables, a fin de calcular

la renta susceptible de ser gravada, considerando que, para tal finalidad, el esquema referido parte de la premisa de que la producción, así como la compra y venta de mercancías son actividades realizadas por las empresas, a las cuales es inherente el potencial para la generación de ingresos de los causantes del tributo.

Bajo esta perspectiva, los diversos requisitos y lineamientos establecidos en la sección III, del capítulo II, del título II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, buscan evitar que la realización de erogaciones vinculadas con bienes producidos o adquiridos en un determinado ejercicio, y que aún se encuentren en existencias al final de dicho periodo, no sean tomadas en cuenta dentro del costo de ventas que corresponde a los bienes ya enajenados y, por ende, que no repercutan en la utilidad fiscal de un ejercicio en el que el ingreso no ha sido reconocido.

Así esta Sala concluye, que para poder determinar qué debe entenderse por costo de lo vendido deducible, debe atenderse a lo siguiente: considerando la naturaleza del Impuesto Sobre la Renta, al concepto renta como parámetro para determinar la capacidad contributiva de los causantes, así como a la propia técnica contable, por regla general, la determinación del monto del costo de ventas deducible se realizará tomando en cuenta las existencias del inventario al inicio del ejercicio, determinando su costo; posteriormente, al final del periodo, se tomarán en cuenta las existencias restantes, mismas que igualmente serán valuadas para determinar su costo. La diferencia entre ambos valores, adicionado a los bienes adquiridos o producidos, será el valor que debe corresponder al costo de ventas deducible.

Por otro lado, el artículo 30, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece lo siguiente:

“Artículo 30. Los contribuyentes que realicen obras consistentes en desarrollos inmobiliarios o fraccionamientos de lotes, los que celebren contratos de obra inmueble o de fabricación de bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación y los prestadores del servicio turístico del sistema de tiempo compartido, podrán deducir las erogaciones estimadas relativas a los costos directos e indirectos de esas obras o de la prestación del servicio, en los ejercicios en que obtengan los ingresos derivados de las mismas, en lugar de las deducciones establecidas en los artículos 19 y 25 de esta Ley, que correspondan a cada una de las obras o a la prestación del servicio, mencionadas. Las erogaciones estimadas se determinarán por cada obra o por cada inmueble del que se deriven los ingresos por la prestación de servicios a que se refiere este artículo, multiplicando los ingresos acumulables en cada ejercicio que deriven de la obra o de la prestación del servicio, por el factor de deducción total que resulte de dividir la suma de los costos directos e indirectos estimados al inicio del ejercicio, o de la obra o de la prestación del servicio de que se trate, entre el ingreso total que corresponda a dicha estimación en la misma fecha, conforme a lo dispuesto en este párrafo.

No se considerarán dentro de la estimación de los costos directos e indirectos a que se refiere el párrafo anterior, la deducción de las inversiones y las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios, las cuales se deducirán conforme a lo dispuesto por la Sección III de este Capítulo

ni los gastos de operación ni financieros, los cuales se deducirán en los términos establecidos en esta Ley. Los contribuyentes que se dediquen a la prestación del servicio turístico de tiempo compartido podrán considerar dentro de la estimación de los costos directos e indirectos, la deducción de las inversiones correspondientes a los inmuebles destinados a la prestación de dichos servicios, en los términos del artículo 31 de esta Ley.

Al final de cada ejercicio, los contribuyentes deberán calcular el factor de deducción total a que se refiere el primer párrafo de este artículo por cada obra o por cada inmueble del que se deriven los ingresos por la prestación de servicios de tiempo compartido, según sea el caso, con los datos que tengan a esa fecha. Este factor se comparará al final de cada ejercicio con el factor utilizado en el propio ejercicio y en los ejercicios anteriores, que corresponda a la obra o a la prestación del servicio de que se trate. Si de la comparación resulta que el factor de deducción que corresponda al final del ejercicio de que se trate es menor que cualquiera de los anteriores, el contribuyente deberá presentar declaraciones complementarias, utilizando este factor de deducción menor, debiendo modificar el monto de las erogaciones estimadas deducidas en cada uno de los ejercicios de que se trate.

Si de la comparación a que se refiere el párrafo anterior, resulta que el factor de deducción total al final del ejercicio es menor en más de un 5% al que se hubiera determinado en el propio ejercicio o en los anteriores, se pagarán, en su caso, los recargos que correspondan.

En el ejercicio en el que se terminen de acumular los ingresos relativos a la obra o a la prestación del servicio de que se trate, los contribuyentes compararán las erogaciones realizadas correspondientes a los costos directos e indirectos a que se refiere el primer párrafo de este artículo, sin considerar, en su caso, los señalados en el segundo párrafo de este mismo artículo, durante el periodo transcurrido desde el inicio de la obra o de la prestación del servicio hasta el ejercicio en el que se terminen de acumular dichos ingresos, contra el total de las estimadas deducidas en el mismo periodo en los términos de este artículo, que correspondan en ambos casos a la misma obra o al inmueble del que se deriven los ingresos por la prestación del servicio. Para efectuar esta comparación, los contribuyentes actualizarán las erogaciones estimadas y las realizadas en cada ejercicio, desde el último mes del ejercicio en el que se dedujeron o en el que se efectuaron, según sea el caso, y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se terminen de acumular los ingresos relativos a la obra o a la prestación del servicio turístico del sistema de tiempo compartido. Los prestadores del servicio turístico del sistema de tiempo compartido considerarán como erogaciones realizadas por las inversiones correspondientes a los inmuebles de los que derivan los ingresos por la prestación de dichos servicios, los montos originales de las inversiones que se comprueben con la documentación que reúna los requisitos que señalan las disposiciones fiscales.

Si de la comparación a que se refiere el párrafo anterior, resulta que el total de las erogaciones estimadas actualizadas deducidas exceden a las realizadas actualizadas, la diferencia se acumulará a los ingresos del contribuyente en el ejercicio en el que se terminen de acumular los ingresos relativos a la obra o a la prestación del servicio de que se trate.

Para los efectos de lo dispuesto en los dos párrafos anteriores, tratándose de la prestación del servicio turístico del sistema de tiempo compartido, se considerará que se terminan de acumular los ingresos relativos a la prestación del servicio, en el ejercicio en el que ocurra cualquiera de los siguientes supuestos: se hubiera recibido el 90% del pago o de la contraprestación pactada, o hubieran transcurrido cinco ejercicios desde que se inició la obra o

la prestación del servicio a que se refiere este artículo.

Si de la comparación a que se refiere el párrafo quinto de este artículo, resulta que el total de las erogaciones estimadas deducidas exceden en más de 5% a las realizadas, ambas actualizadas, sobre el excedente se calcularán los recargos que correspondan a partir del día en que se presentó o debió presentarse la declaración del ejercicio en el que se dedujeron las erogaciones estimadas. Estos recargos se enterarán conjuntamente con la declaración de que se trate.

Los contribuyentes que ejerzan la opción señalada en este artículo, deberán presentar aviso ante las autoridades fiscales, en el que manifiesten que optan por lo dispuesto en este artículo, por cada una de las obras o por el inmueble del que se deriven los ingresos por la prestación del servicio, dentro de los quince días siguientes al inicio de la obra o a la celebración del contrato, según corresponda. Una vez ejercida esta opción, la misma no podrá cambiarse. Los contribuyentes, además, deberán presentar la información que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria.

El artículo recién transcrito, establece el procedimiento para la deducción de los costos directos e indirectos en que incurren los contribuyentes, entre otros, que celebren contratos de obra de fabricación de activo fijo de largo proceso de fabricación; de lo que se puede colegir principalmente, en la parte que interesa, que:

1º. Los contribuyentes que celebren contratos de obra inmueble o de fabricación de bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación, podrán deducir las erogaciones estimadas relativas a los costos directos e indirectos de esas obras en los ejercicios en que obtengan los ingresos derivados de las mismas.

2º. Las erogaciones estimadas se determinarán por cada obra del que se deriven los ingresos, multiplicando los ingresos acumulables en cada ejercicio que deriven de la obra, por el factor de deducción total que resulte de dividir la suma de los costos directos e indirectos estimados al inicio del ejercicio, o de la obra entre el ingreso total que corresponda a dicha estimación en la misma fecha.

Una vez establecido lo anterior, esta juzgadora procede al análisis de los archivos que integran el dispositivo de almacenamiento USB, relacionados con el costo de ventas, visibles en la ruta "F:*****\ANEXO 1 Costo de Ventas" del dispositivo de almacenamiento USB, en donde se observa que la empresa actora exhibe como prueba por su parte, los siguientes archivos de los cuales se procede a su análisis y valoración:

1.- Los escritos denominados "Escrito 08-03-22 Explicación Costo de ventas" y "Costo de Venta PRODECON Julio 2022" que se localizan en las rutas "F:*****\ANEXO 1 Costo de Ventas\7 Deducciones Autorizadas Improcedentes por Costo de Ventas" y "F:*****\ANEXO 1 Costo de Ventas\8 Carpeta 4-9 Pruebas para Desvirtuar la improcedencia del costo de lo vendido 2019\01 Escrito" del dispositivo de almacenamiento USB, documental privada a la que se concede valor

probatorio **indiciario**, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 46, fracción III¹²⁵, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los diversos 133¹²⁶, 197¹²⁷, 203¹²⁸ y 210¹²⁹, del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al juicio contencioso administrativo.

Con dicha prueba se acredita que la actora realizó diversos escritos en donde llevó a cabo una explicación del procedimiento de costo de ventas, relacionándolo con registros y auxiliares contables, papeles de trabajo, en el primero de ellos digitalizó una parte de la declaración anual, en donde se observa la cantidad por concepto de costo de ventas y/o servicios, y una digitalización que se encuentra en idioma distinto al español, en el que señala que sí se refleja el costo de ventas.

2.- Los registros y asientos contables denominados “GL Transactions - Todas - Multi-Moneda”, que se localizan en la ruta “F:*****\ANEXO 1 Costo de Ventas\7 Deducciones Autorizadas Improcedentes por Costo de Ventas\01. Registros contables costo de lo vendido”, los denominados “**AP Edit Report - Multi-Moneda**”, “**Detail General Ledger - Especial M-M**”, y “**GL Edit – Estándar**”, que se localizan en las rutas “F:*****\ANEXO 1 Costo de Ventas\7 Deducciones Autorizadas Improcedentes por Costo de Ventas\02. Auxiliares contables costo de lo vendido\Auxiliar 552000-0”, “F:*****\ANEXO 1 Costo de Ventas\7 Deducciones Autorizadas Improcedentes por Costo de Ventas\02. Auxiliares contables costo de lo vendido\En Proceso” y “F:*****\ANEXO 1 Costo de Ventas\8 Carpeta 4-9 Pruebas para Desvirtuar la improcedencia del costo de lo vendido 2019”, los auxiliares contables “**Detail General Ledger – Estándar**”, visibles en la ruta “F:*****\ANEXO 1 Costo de Ventas\7 Deducciones Autorizadas Improcedentes por Costo de Ventas\02.

¹²⁵ “**Artículo 46.-** La valoración de las pruebas se hará de acuerdo con las siguientes disposiciones:

...

III. El valor de las pruebas pericial y testimonial, así como el de las demás pruebas, quedará a la prudente apreciación de la Sala.”

¹²⁶ “**Artículo 133.-** Son documentos privados los que no reúnen las condiciones previstas por el artículo 129.”

¹²⁷ “**Artículo 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.”

¹²⁸ “**Artículo 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.”

¹²⁹ “**Artículo 210.-** El documento privado que un litigante presenta, prueba plenamente en su contra, de acuerdo con los artículos anteriores.”

Auxiliares contables costo de lo vendido” todos del dispositivo de almacenamiento USB, documental privada 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.

Con dichas pruebas se acredita la contabilidad realizada por la actora en relación al costo de lo vendido, registros en los que se observan, entre otros datos, cuenta, entidad, proyecto, fecha monto.

Cabe precisar que los documentos “*AP Edit Report - Multi-Moneda*”, “*Detail General Ledger - Especial M-M*”, “*GL Edit – Estándar*” y “*Detail General Ledger – Estándar*”, se encuentran parcialmente en un idioma distinto al español.

3.- Los documentos en formato Excel denominados “***** *Improdeciente Costo de lo Vendido 2019*” y “*integración Costo de Ventas Mesa de trabajo*”, visibles en las carpetas que se localizan en las rutas “F:*****\ANEXO 1 Costo de Ventas\7 *Deducciones Autorizadas Improcedentes por Costo de Ventas*\04. *Papel de trabajo con la integración del costo de ventas proyecto*” y “F:*****\ANEXO 1 Costo de Ventas\8 *Carpeta 4-9 Pruebas para Desvirtuar la improcedencia del costo de lo vendido 2019*\02 *Reporte de la integración del costo de ventas*”, respectivamente, del dispositivo de almacenamiento USB, documentales privadas 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.

Con dichas pruebas se acredita los registros que la actora realizó en relación a los gastos relacionados con la nómina, vacaciones, aguinaldo, compras de diversos artículos, entre otros, hojas de cálculo en las que se pueden observar que cuenta con diversas pestañas: “*Hoja 1*” en donde la actora después de detallar las cuentas y subcuentas, entre otros datos, obtiene el “*Costo de lo Vendido Fiscal*”; en “*Detalle*” hace una relación señalando datos como póliza, modulo, cuenta, batch, mes, proyecto, tarea, entre otros, en “*Detalle Costo de Venta Proyecto*” se pueden observar datos como proyecto, tarea, fecha, referencia, entre otros; en “*Facturación*” se señala la cuenta, batch, proyecto, factura cliente e importe; en “*Resumen CV vs factura*” se indica el proyecto, facturación y costo de ventas.

4.- El documento en formato PDF denominado “***** *Integración Costo de lo Vendido*” localizado en la ruta “F:*****\ANEXO 1 Costo de Ventas\7

Deducciones Autorizadas Improcedentes por Costo de Ventas\03. Papel de trabajo con la integración de las cuentas contables” del dispositivo de almacenamiento USB, documental privada 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.

Con dicha prueba se acredita la relación llevada a cabo por la actora en donde se observan las cuentas relacionadas al costo de ventas, en donde se detallan las cuentas, subcuentas, las cantidades por concepto de balanza, compras, MOD y costo directo, entre otros.

5.- Los comprobantes fiscales digitales por internet, visibles en cada una de las 15 carpetas ubicadas en “F:*****\ANEXO 1 Costo de Ventas\7 Deducciones Autorizadas Improcedentes por Costo de Ventas\02. Auxiliares contables costo de lo vendido\Auxiliar 560001-0” del dispositivo de almacenamiento USB, mismos a los que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 43, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los artículos 29, 29-A y 63, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, 36 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; y **de dicha prueba se advierte** la facturación emitida a la actora, en el periodo de 2019.

Del análisis que esta juzgadora realizó de las pruebas aportadas por la actora para acreditar la procedencia de la deducción por la **cantidad \$59,155,438.00**, por concepto de costo de ventas, concluye que la actora no acredita en este juicio que haya cumplido con los requisitos establecidos en la ley de la materia, porque si bien es cierto exhibe escritos, registros y auxiliares contables, papeles de trabajo y comprobantes fiscales digitales por internet, con dichos documentos no se acredita que la actora haya cumplido con los requisitos, ni que llevó a cabo alguno de los procedimientos establecidos en los artículos 30, 39, 40, 41, 42 y 43, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de los cuales se observa que los mismos prescriben que el costo de lo vendido es un concepto deducible, aunado a la mecánica que deberá utilizarse para evaluar los inventarios, estableciendo una serie de reglas para su aplicación, así como el procedimiento para la deducción de los costos directos e

indirectos en que incurren los contribuyentes que celebran contratos de obra de fabricación de activo fijo de largo proceso de fabricación.

Ahora bien, no escapa a la atención de este Órgano Jurisdiccional la **prueba pericial en materia contable**, ofrecida por la actora, y que fuera desahogada en el presente juicio contencioso administrativo para dilucidar la litis planteada, esto es, si se cumple o no con los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para la procedencia de la deducción realizada por la actora en cantidad de \$59,155,438.00, por concepto de costo de lo vendido, aunado al argumento de la actora en el que aduce que, atendiendo a la actividad a la que se dedica, esto es, a la construcción de domos, los que llevan un tiempo de terminación de más de un año, por los cuales recibe anticipos en un ejercicio fiscal e incurre en erogaciones en otro ejercicio, no le son aplicables las reglas establecidas en la ley de la materia para llevar a cabo sus deducciones por costo de lo vendido; asimismo afirma que se trata de disposiciones opcionales que los contribuyentes pueden aplicar o no a su criterio.

Sobre el particular, atendiendo al fondo de la presente controversia, la prueba pericial en materia contable, no resulta ser idónea pues la determinación de la improcedencia de la deducción por concepto de costo de lo vendido, llevada a cabo por la autoridad fiscalizadora, **se centró en que a consideración de la misma, con las documentales aportadas, concluyó que la actora no lleva una cuenta contable como costo de lo vendido, incumpliendo con lo dispuesto por el artículo 39, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en relación con el artículo 30 de la misma ley, y lo dispuesto en la Regla 3.2.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2019, ello derivado de que no realizó un registro e identificación en su contabilidad de las erogaciones que por proyecto realizó, sin que ello implique que se requiera de conocimientos técnicos que involucren la participación u orientación de especialistas.**

Lo anterior, debido al principio de pertinencia que impone como limitación al Juzgador, calificar las pruebas que tengan relación inmediata con los hechos controvertidos, lo que consiste en que la prueba sea el medio apropiado y adecuado para probar el hecho que se pretende demostrar.

Sirve de apoyo el criterio aislado VII-TASR-PE-17, emitido por la Sala Regional Peninsular de este Órgano Jurisdiccional, visible en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Séptima Época, Año II, No. 12, julio 2012, página 245, la cual ya fue transcrita en el presente fallo, de rubro siguiente: **PRINCIPIOS DE PERTINENCIA E IDONEIDAD DE LA PRUEBA EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL.-**

A mayor abundamiento, esta Sala muestra las respuestas emitidas por los peritos de las partes de la pericial en materia de contabilidad, en la parte correspondiente al pronunciamiento en relación con la deducción de costo de lo vendido.

PRUEBA PERICIAL EN MATERIA CONTABLE: **Costo de Ventas.**

1. Dirá el perito, con fundamento en las Normas de Información Financiera, qué elementos constituyen el costo de ventas.

Actora.- La NIF C-4 “Inventarios” en su párrafo 44.3.2 señala tres elementos de un costo de los artículos: Materia Prima y/o Materiales directos, Mano de Obra Directa y Gastos Indirectos de Fabricación.

Dichos conceptos son los siguientes:

a. **materia prima y/o materiales directos** - se refieren a los costos de compras de la materia prima y/o materiales más todos los gastos adicionales incurridos en colocarlos en el sitio para ser usados en el proceso de fabricación, tales como: fletes, gastos aduanales, impuestos de importación, seguros, acarreos, etcétera. Por lo que se refiere a materiales directos, éstos incluyen artículos tales como: refacciones para mantenimiento y empaques o envases de mercancías.

b. **mano de obra directa** - también denominada trabajo directo. En este elemento del costo de producción debe reconocerse el importe incurrido por el trabajo utilizado directamente en la producción.

c. **gastos indirectos de producción** - también se denominan gastos de producción y deben reconocerse en este elemento del costo todos los costos y gastos que se incurren en la producción pero que por su naturaleza no son aplicables directamente a ésta. Los gastos indirectos de producción normalmente se clasifican en material indirecto, mano de obra y gastos indirectos y todos ellos a su vez en fijos y variables.

Autoridad.- La contribuyente *****¹³⁰ está obligada a seguir un sistema para su contabilidad que reúna las siguientes características establecidas en el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, y 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, así como los términos requisitos que señala la Regla Miscelánea número 2.8.1.6. y su anexo 24 disposiciones vigentes en 2019, conociéndose del análisis realizado a las balanzas de comprobación, así como registros contables que no cumple con lo establecido en el mencionado artículo.

Sin embargo se observa que la contribuyente no da cumplimiento a la determinación del costo de lo vendido en términos del artículo 39, tercer párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (mismo que se da por reproducidos en este punto), al no tener todos los elementos para formar la determinación del costo de lo vendido que las personas morales del régimen general de Ley que prestan servicios deben considerar los costos y gastos incurridos dentro del costo de lo vendido, considerando principalmente la mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado con la prestación de dichos servicios, así como los del personal de supervisión y gastos indirectos relacionados en el servicio.

¹³⁰ NOMBRE DE LA PARTE ACTORA

2. Dirá el perito si, conforme a las Normas de Información Financiera, es necesario que las empresas tengan una cuenta contable que se denomine “costo de ventas”.

Actora.- La NIF C-4 respecto a las Normas de Presentación en su párrafo 50.3, hace referencia al concepto de “costo de ventas” como un concepto generalmente usado para identificar los costos de los artículos vendidos, señalando textualmente:

*El importe de inventarios reconocido como gasto durante el periodo, **denominado generalmente costo de ventas**, comprende los costos previamente incluidos en la valuación de los artículos que se han vendido, los gastos indirectos de producción no asignados a los inventarios y los costos anormales de producción.*

Es decir, las Normas no exigen que dicho concepto se denomine costo de ventas, pero sí reconocer que es el concepto más usado y aceptado en general. Aunque la nomenclatura de las cuentas es a libertad de la Entidad atendiendo la NIF A-3 Objetivo de los Estados Financieros, que de acuerdo con el tipo de transacciones, usuarios y necesidad de la información financiera se deben clasificar e identificar las partidas contables. De ahí que algunas entidades lo llaman “costo de ventas”, “costo del o vendido”, “costo del servicio”, “costo de bienes”, “costo” y cualquier otro nombre que lo identifique.

Ahora bien, la NIF A-5 “Elementos Básicos de los Estados Financieros” señala los rubros básicos que debe tener un Estado de Resultados, señalado que mínimo debe presentar el concepto de “ingresos, costos y gastos” entendiéndose de forma específica por costos:

El costo y el gasto son decrementos de los activos o incrementos de los pasivos de una entidad, durante un periodo contable, con la intención de generar ingresos y con un impacto desfavorable en la utilidad o pérdida neta o, en su caso, en el cambio neto en el patrimonio contable y, consecuentemente, en su capital ganado o patrimonio contable, respectivamente.

Es decir, aun y cuando la cuenta contable pueda llamarse de cualquier forma que interese al a Entidad, para efectos del a presentación de los Estados Financieros éstos deben referirse a los conceptos que son parte del costo.

Autoridad.- La contribuyente ***** ** ***** **** ** ****,¹³¹ está obligada a seguir un sistema para su contabilidad que reúna las siguientes características establecidas en el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, y 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, así como los términos requisitos que señala la Regla Miscelánea número 2.8.1.6. y su anexo 24, disposiciones vigentes en 2019, conociéndose del análisis realizado a las balanzas de comprobación, así como registros contables que no cumple con lo establecido en el mencionado artículo.

En esa tesitura es su obligación llevar una cuenta donde determine el costo de lo vendido por las actividades que realiza de conformidad con las disposiciones fiscales.

3. Dirá el perito cuáles son las cuentas contables, y como se identifican, en las que la actora registra su costo de ventas y si dicho tratamiento es válido conforme a las Normas de Información Financiera.

Actora.- Las cuentas contables donde se aprecia que la actora registra los elementos del costo de ventas son las siguientes:

IMAGENES

En términos del a NIF C-4 “Inventarios” en su párrafo 44.3.2 que señala tres elementos de un costo, es válido que la entidad en sus resultados lleve como costo

¹³¹ NOMBRE DE LA PARTE ACTORA

los tres conceptos de los elementos del costo.

Autoridad.- No obstante que las normas de información financiera establezcan reglas para tratamiento contable de ciertos aspectos económicos, la contribuyente ***** ** ***** **** ** ****¹³² está obligada a llevar su contabilidad acuerdo a las especificaciones que establece el Código Fiscal de la Federación vigente en 2019.

Ahora bien, del análisis realizado a sus balanzas de comprobación de la contribuyente ***** ** ***** **** ** ****¹³³ no se observa que la contribuyente tenga en su contabilidad cuentas contables en las que se registre un costo de ventas o costo de lo vendido.

4. Dirá el perito cómo registra contablemente la actora una erogación que afecta el costo de lo vendido y si dicho tratamiento tiene fundamento en las Normas de Información Financiera.

Actora.- Las erogaciones que afectan al costo de lo vendido, se identifican por cada uno de los tres elementos del costo, y para cada uno de ellos el registro contable es de acuerdo con lo siguiente:

Para el registro de la compra de materiales se lleva a los libros contables con el siguiente asiento contable:

IMAGENES

Para el registro de la mano de obra se lleva a los libros coontables con el siguiente asiento contable:

IMAGENES

Como se puede apreciar la nómina inicialmente se registra en cuentas de gastos (serie 600000) para su provisión, en un segundo momento y asiento se lleva el registro al activo en la cuenta del Costo de Mano de Obra en Inventario, pero al ser una nómina ya incurrida con el grado de avance de la obra, entonces se realiza el cargo al costo de ventas en resultados mediante la reclasificación del gasto (serie 600000) al costo (serie 500000).

Para el registro de los gastos indirectos de materiales por ser costos que se relacionan con las obligaciones de cumplimiento satisfechas (o parcialmente satisfechas) del contrato es decir, costos que se relacionan con cumplimientos pasados, entonces se lleva directo a resultados en los libros contables con el siguiente asiento contable: (de conformidad conla NIF D-2, párrafo 42.4).

IMAGEN

Con los asientos anteriores se cumple con la NIF C-4 de "Inventarios" en su párrafo 46.5.1 que establece que:

cuando se venden los inventarios, su valor contable (valor en libros) debe reconocerse como costo de ventas en el periodo en el que se reconocen los ingresos relativos.

¹³² NOMBRE DE LA PARTE ACTORA

¹³³ NOMBRE DE LA PARTE ACTORA

Y queda registrado el costo de ventas por sus tres elementos de: 1) materiales, 2) mano de obra directa, 3) gastos de fabricación indirecta.

Ahora bien, cabe precisar que la NIF C-4 aplica de forma general a los costos de los inventarios, para reconocer el efecto en resultados al momento de su venta, así como el importe de cualquier castigo por pérdida por su deterioro o su reversión.

Pero también a los costos de contratos con clientes que se cumplen en un momento determinado se deben reconocer en base en lo indicado por la propia NIF C-4, en términos de la NIF D-2 de Costos por Contratos con Clientes, que esta última va a aplicar para el reconocimiento de los costos para obtener un contrato con un cliente y de los costos para cumplir con un contrato con un cliente.

Es decir, una entidad debe aplicar la NIF D-2 sólo a los costos que estén relacionados con un contrato con un cliente (o parte de ese contrato) que queda dentro del alcance de dicha NIF.

Aun así, a la luz de la NIF C-4 y la NIF D-2 se concluye que los registros contables observados por el manejo del costo de ventas son adecuados.

Autoridad.- Del Análisis realizado a sus balanzas de comprobación, no se observa que la contribuyente tenga en su contabilidad cuentas contables en las que se registre un costo de ventas o costo de lo vendido.

5. Dirá el perito cuál es el registro contable que la actora hace de las erogaciones que afectan el costo de lo vendido en el momento en el que se reconoce el ingreso contable correlativo y que cuentas contables se afectan.

Actora.- Los registros contables que la actora realiza por las erogaciones que afectan al costo de lo vendido están descritos y explicados en la respuesta a la pregunta anterior, y son los mismos registros del momento en que se llevan las erogaciones a resultados dentro del rubro de costo de ventas y es en el mismo momento que se reconoce un ingreso contable correlativo, dado lo siguiente:

Para que la empresa pueda reconocer un grado de avance en porcentaje o cumplimiento de cada fase del contrato en términos de la NIF D-1 “ingresos por Contratos con Clientes”, es requisito que se pueda cuantificar, y la base para determinar el importe del ingreso a reconocer es un porcentaje sobre los costos incurridos vinculados a dicho proyecto, contrato, etapa y/o fase, por lo cual al momento que la empresa cuantifica los costos incurridos que lleva a resultados con los asientos descritos en la repuesta a la pregunta anterior, es en ese momento que se reconoce un ingreso contable por estimación en porcentaje al costo incurrido al momento de dicha fase o etapa, que dicho porcentaje de ingresos es el correspondiente al margen de utilidad ajustado total del proyecto. Siendo el mismo momento contable en que se reconoce el costo de lo vendido.

Con esta mecánica la Entidad da cumplimiento a las normas de reconocimiento contable del a NIF C-4 “Inventarios” en su párrafo 46.5.1 que indica:

Cuando se venden los inventarios, su valor contable (valor en libros) debe reconocerse como costo de ventas en el periodo en el que se reconocen los ingresos relativos.

Y también se da cumplimiento al Postulado Básico Contable de “Asociación de costos con ingresos” de la NIF A-2 “Postulados Básicos”, que en su párrafo 47 indica que:

Los costos y gastos de una entidad deben identificarse con el ingreso que generen en el mismo periodo, independientemente de la fecha en que se realicen.

Autoridad.- Del Análisis realizado a sus balanzas de comprobación, no se observa que la contribuyente tenga en su contabilidad cuentas contables en las que se registre un costo de ventas o costo de lo vendido.

6. Dirá el perito, con fundamento en las Normas de información Financiera, en que momento la actora reconoce contablemente el ingreso correlativo al costo de ventas.

Actora.- El momento en que la actora reconoce contablemente el ingreso correlativo al costo de ventas, es el mismo momento en que el costo incurrido se reconoce en resultados pues al reconocer el costo, su importe sería la base para determinar el ingreso por grado de avance en porcentaje de un margen de utilidad.

El fundamento de las NIF:

- NIF C-4 "Inventarios" párrafo 46.5.1, (momento de reconocimiento de los costos en resultados)
- NIF A-2 "Postulados Básicos" párrafo 47, (momento de asociación de costos con ingresos)
- NIF D-1 "Ingresos con Clientes" párrafo 45.9.4 (momento de reconocimiento de ingresos)
- NIF D-2 "Costos con Clientes" párrafos 42.2, 42.3 y 42.4 (momento de reconocimiento de ingresos con ingresos en resultados).

Que textualmente dicen los siguiente:

NIF C-4 "Inventarios"

*Cuando se venden los inventarios, su valor contable (valor en libros) debe **reconocerse** como **costo de ventas en el período** en el que se reconocen los **ingresos relativos**.*

NIF A-2 "Postulados Básicos"

*Los **costos** y gastos de una entidad deben **identificarse** con el **ingreso** que generen en el **mismo período**, independientemente de la fecha en que se realicen.*

NIF D-1 "Ingresos con Clientes"

Para cada obligación de cumplimiento a satisfacer a lo largo del tiempo, una entidad debe reconocer los ingresos a lo largo del tiempo evaluando el avance hacia la satisfacción completa de esa obligación. El objetivo al determinar el avance es mostrar el cumplimiento de una entidad al transferir el control de los bienes o servicios comprometidos.

NIF D-2 "Costos con Clientes"

*En caso de los costos incurridos para cumplir un contrato se reconoce como un activo los costos para cumplir un con trato con un cliente, siempre que dichos costos reúnan todos los criterios siguientes: **(NIF D- 2, párrafo 42.2)***

- *se relacionan directamente con un contrato que la entidad pueda identificar de forma específica;*
- *generan o mejoran recursos de la entidad que serán utilizados para satisfacer (o para continuar satisfaciendo) obligaciones de cumplimiento en el futuro de un contrato vigente;*
- *se espera recuperarlos; y*
- *puedan ser cuantificados confiablemente.*

Los costos anteriores que están relacionados con un contrato con un cliente incluyen los siguientes conceptos: (NIF D-2, párrafo 42.3)

- mano de obra directa. - por ejemplo; salarios y sueldos de los empleados que proporcionan los bienes o servicios prometidos directamente al cliente;
- materiales directos. - por ejemplo, suministros utilizados para prestar los bienes o servicios prometidos al cliente;
- costos indirectos asignados. - (prorratados o distribuidos) que se relacionan con el contrato o con actividades del contrato (por ejemplo,

costos de administración y supervisión del contrato, seguros y equipo utilizados en el cumplimiento del contrato);

- costos cargables al cliente. - de forma explícita según el contrato; y
- otros costos directamente asociados con el contrato. - por ejemplo, pagos a subcontratistas y costos de financiamiento.

En el caso de los siguientes costos y gastos incurridos se reconocen en los **resultados del periodo en que ocurren: (NIF D-2, párrafo 42.4)**

- gastos generales y administrativos. - a menos que dichos gastos sean directamente atribuibles al cliente según el contrato, en cuyo caso la entidad debe evaluar dichos costos de acuerdo con el párrafo anterior;
- desperdicio o merma de materiales, mano de obra u otros recursos para cumplir el contrato que no se reflejaron en el monto del contrato;
- costos que se relacionan con las obligaciones de cumplimiento satisfechas (o parcialmente satisfechas) del contrato (es decir, costos que se relacionan con cumplimientos pasados); y
- costos por los que una entidad no puede distinguir si los costos se relacionan con obligaciones de cumplimiento no satisfechas o con obligaciones de cumplimiento que ya están satisfechas o parcialmente satisfechas.

En conclusión, basados en la Normatividad antes expuesta, el momento contable en que la actora reconoce el costo de ventas es cuando se genera el ingreso contable, por consecuencia se aparejan.

Autoridad.- Del Análisis realizado a sus balanzas de comprobación y registros auxiliares, no se observa la contribuyente tenga en su contabilidad cuentas contables en las que se registre un costo de ventas o costo de lo vendido, así mismo tampoco se observa que relacione con el ingreso respectivo.

8. Dirá el perito, con fundamento en las Normas de Información Financiera, cómo se registra contablemente la recepción de un anticipo que se aplicará al costo de lo vendido.

Actora.- De conformidad con la NIF A-5 “Elementos de los Estados Financieros”, el registro contable de la recepción de un anticipo se debe registrar como un pasivo.

NIF A-5, párrafo 50.- *En caso de que una parte o la totalidad de una contraprestación pactada, se reciba de manera anticipada a la devengación del ingreso relativo, dicho anticipo debe reconocerse como pasivo, siempre que se cumpla cabalmente con la definición de éste; tal es el caso del reconocimiento como pasivo de un anticipo de clientes.*

Es decir, sin importar si el anticipo se aplicará o no al costo de lo vendido, dicho anticipo debe registrarse como pasivo y no como ingreso.

Sustentado lo anterior por cada uno de los pagos como anticipos del cliente se utilizan las cuentas de pasivo del 212-123 al 214-194 denominadas “Billings” por cada uno de los proyectos para reflejar el registro de los anticipos recibidos y facturados de cada determinado proyecto. Y se lleva a los libros contables con el siguiente asiento registro:

IMAGEN

Autoridad.- No obstante que las Normas de información Financiera establezcan reglas para el tratamiento contable de ciertos aspectos económicos, la contribuyente ***** ** ***** **** ** ***¹³⁴ está obligada a llevar su contabilidad de acuerdo a las especificaciones que establece el Código Fiscal de la Federación vigente en 2019.

Del análisis realizado a sus balanzas de comprobación, no se observa que la contribuyente tenga en su contabilidad cuentas contables en las que registre un

143

costo de ventas o costo de lo vendido.

9. Dirá el perito, con fundamento en las Normas de Información Financiera, qué cuentas contables se afectan al momento en que, con los recursos recibidos como anticipos, se hacen las erogaciones correspondientes que se aplicarán al costo de lo vendido.

Actora.- Cuando se reciben anticipos de clientes y que con dichos recursos se empiezan a erogar conceptos del costo de ventas, se aplican al inventario en el activo y por ser un costo incurrido se afecta a resultados al momento de reconocer el ingreso correlativo.

Afectando las cuentas de inventarios y costo de ventas siguientes:

IMAGEN

Con los siguientes registros contables:

(registros visibles en la pregunta 4)

Lo anterior con fundamento en la NIF-C-4 "Inventarios" y la NIF D-2 "Contratos con Clientes", que establecen lo siguiente:

(NIF C-4 explicada en la pregunta 1)

(NIF D-2 explicada en la pregunta 6)

Autoridad.- No obstante que las Normas de información Financiera establezcan reglas para el tratamiento contable de ciertos aspectos económicos, la contribuyente *****¹³⁵ está obligada a llevar su contabilidad de acuerdo a las especificaciones que establece el Código Fiscal de la Federación vigente en 2019.

Del análisis realizado a sus balanzas de comprobación, no se observa que la contribuyente tenga en su contabilidad cuentas contables en las que registre un costo de ventas o costo de lo vendido.

10. Dirá el perito cual es el registro contable que la actora hace de las erogaciones que afectan el costo de lo vendido en el momento en el que se reconoce el ingreso contable correlativo y que cuentas contables afectan.

Actora.- En términos de la NIF D-2 "Contratos con Clientes" párrafos 42.2, 42.3 y 42.4, ya descritos en la pregunta anterior, los costos se reconocen en resultados en el momento en que se incurren si corresponden a obligaciones ya satisfechas o cumplimientos pasados. Y en términos de la NIF D-1 "Ingresos con Clientes" párrafo 45.9. 1 establece que:

Para cada obligación de cumplimiento a satisfacer a lo largo del tiempo, a una entidad debe reconocer los ingresos a lo largo del tiempo evaluando el avance hacia la satisfacción completa de esa obligación. El objetivo al determinar el avance es mostrar el cumplimiento de una entidad al transferir el control de los bienes o servicios comprometidos.

De acuerdo con la anterior, la base para que la entidad cuantifique los ingresos que se deben reconocer por el avance, son los costos incurridos y aplicables a dicho proyecto y que el origen de dichos costos es principalmente la recepción de anticipo reconocido en contabilidad como un pasivo.

Por consecuencia, el momento en que dicho anticipo con el que se sufraga el costo de ventas se considera como ingreso contable es en el momento en que se reconoce el costo de ventas en resultados y que se reconoce a la par el ingreso contable por el avance de la obra cuantificado en base al costo de ventas más un margen ajustado de utilidad.

Autoridad.- Del análisis realizado a sus balanzas de comprobación, no se observa que la contribuyente tenga en su contabilidad cuentas contables en las que registre un costo de ventas o costo de lo vendido.

11. Dirá el perito, con fundamento en las Normas de Información Financiera y la normatividad aplicable, en qué momento se considera como ingreso fiscal el anticipo relativo con el que se sufraga el costo de lo vendido.

Actora.- Las Normas de Información Financiera no prevén un supuesto para el reconocimiento fiscal de los ingresos, pues está fuera de su alcance y de su objeto. Solo prevén el supuesto del reconocimiento contable de los ingresos que de conforme al D-1 “Ingresos por Contratos con Clientes” es por el grado de avance, pues conforme al A-5 “Elementos Básicos de los Estados Financieros”, el anticipo de clientes es un pasivo y no un ingreso.

La normatividad fiscal aplicable, es la Ley del Impuesto Sobre la Renta que sí establece el momento en que debe reconocerse como ingreso fiscal la recepción de un anticipo, siendo el momento en que se recibe, en términos del artículo 17, fracción I, inciso c) que establece lo siguiente:

(...)

Autoridad.- Del análisis realizado a sus balanzas de comprobación, no se observa que la contribuyente tenga en su contabilidad cuentas contables en las que registre un costo de ventas o costo de lo vendido.

12. Explicará el perito las diferencias relativas al momento de reconocer un ingreso para efectos contables y para efectos fiscales, a la luz de las Normas de información Financiera y la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Actora.- Las diferencias radican en el momento del reconocimiento de los ingresos contables y fiscales:

- **Anticipos**

Para el momento contable, el anticipo de clientes no es un ingreso sino un pasivo en términos de la NIF A-5 “Elementos básicos de los estados financieros” en su párrafo 50, y para el momento fiscal el anticipo de clientes sí es un ingreso fiscal en términos del artículo 17, fracción 1, inciso c) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Efectos:

- En el mismo periodo en contabilidad no hay ingresos mientras que fiscalmente sí hay ingresos acumulables por el anticipo.
- En cuanto al costo de ventas, en contabilidad se empieza a registrar un costo incurrido en inventarios, mientras que fiscalmente no hay costo ni inventarios.
- Fiscalmente al haber un ingreso acumulable y no haber costo porque este no se ha incurrido, entonces hay un impuesto sobre la renta a cargo directo sobre el ingreso sin la aplicación del costo.

- **Ingresos**

Para el momento contable, se reconocen por el grado de avance en términos de la NIF D-1 “Ingresos con Clientes” párrafo 45.9.1, mientras que para efectos fiscales no hay ingreso, pues este ya se reconoció con anterioridad en el momento de la

recepción del anticipo, en términos del penúltimo párrafo del artículo 17 de la ley del Impuesto Sobre la Renta.

Efectos:

- En el mismo periodo en contabilidad sí hay ingresos mientras que fiscalmente no hay ingresos acumulables o éste es menor porque se disminuye el anticipo ya acumulado.
- En cuanto al costo de ventas, en contabilidad se registra en resultados un costo incurrido que va correlacionado con el ingreso por avance de obra, mientras que fiscalmente, aunque no hay ingreso acumulable o este es menor por la disminución del anticipo ya acumulado si hay costo de ventas incurrido en dicho periodo, vinculado a ingresos acumulados en los periodos anteriores por concepto de los anticipos recibidos.

Autoridad.- No obstante que las Normas de información Financiera establezcan reglas para el tratamiento contable de ciertos aspectos económicos, la contribuyente ***** ** ***** **** ** *****¹³⁶ está obligada a llevar su contabilidad de acuerdo a las especificaciones que establece el Código Fiscal de la Federación vigente en 2019.

Del análisis realizado a sus balanzas de comprobación, no se observa que la contribuyente tenga en su contabilidad cuentas contables en las que registre un costo de ventas o costo de lo vendido.

13. Dirá el perito, con fundamento en las Normas de Información Financiera y la normatividad aplicable, si los anticipos se reconocen como ingresos fiscales en un momento anterior a aquél en el que se utilizan para sufragar erogaciones que se aplicarán al costo de lo vendido.

Actora.- Las Normas de Información Financiera no prevén un supuesto para el reconocimiento fiscal de los ingresos en un momento anterior a aquel en que se utilizan, pues está fuera de su alcance y de su objeto.

Sólo prevén el supuesto del reconocimiento contable de los ingresos que conforme al D-1 "Ingresos por Contratos con Clientes" es por el grado de avance, pues conforme al A-5 "Elementos Básicos de los Estados Financieros", el anticipo de clientes es un pasivo y no un ingreso.

La normatividad fiscal aplicable, es la Ley del Impuesto Sobre la Renta que, sí establece el momento en que debe reconocerse como ingreso fiscal la recepción de un anticipo, siendo el momento en que se recibe, en términos del artículo 17, fracción I, inciso c) que establece lo siguiente:

(...)

Y la misma disposición, en su penúltimo párrafo, señala la mecánica que se tendría que aplicar en caso de reconocer un ingreso fiscal con la aplicación de un anticipo que ya se acumuló con anterioridad, el cual debe de restarse del ingreso fiscal, textualmente la disposición establece lo siguiente:

(...)

Por consecuencia, basados en la normatividad previamente señalada, se concluye que los anticipos de clientes recibidos son ingresos acumulables para efectos fiscales antes de que se utilicen para sufragar o incurrir en algún costo.

Autoridad.- No obstante que las Normas de Información Financiera establezcan reglas paratratamiento contable de ciertos aspectos económicos, la contribuyente ***** ** ***** **** ** *****¹³⁷ esta obligada a llevar su contabilidad de acuerdo a las especificaciones que establece el Código Fiscal de la Federación vigente en 2019.

Ahora bien, de conformidad con la Ley de Impuesto Sobre la Renta, en el Artículo 17 se establece el momento en que los anticipos se consideran acumulables que para los efectos del artículo 16 de esta Ley, se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de: I. Enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primer o: c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

14. Explicará el perito, con fundamento en las Normas de Información Financiera, el proceso contable y de afectación de cuentas contables de costo de ventas, desde que se hace la erogación y hasta que la misma se reconoce en resultados.

Actora.- (misma respuesta dada en la pregunta 4)

Autoridad.- No obstante que las Normas de Información Financiera establezcan reglas para tratamiento contable de ciertos aspectos económicos, la contribuyente ***** ** ***** **** ** *****¹³⁸ está obligada a llevar su contabilidad de acuerdo a las especificaciones que establece el Código Fiscal de la Federación vigente en 2019.

Del análisis realizado a sus balanzas de comprobación, no se observa que la contribuyente tenga en su contabilidad cuentas contables en las que registre un costo de ventas o costo de lo vendido.

15. Dirá el perito, con fundamento en las Normas de Información Financiera, si el costo de lo vendido se reconoce como tal hasta el momento en el que se reconoce contablemente el ingreso correspondiente o desde que se realiza la erogación.

Actora.- Al momento de realizar la operación e incurrir en un costo, éste se lleva a inventario y con posterioridad a resultados conforme los registros contables descritos en la respuesta a la pregunta anterior.

Y el ingreso contable, el cual se cuantifica en base al grado de avance en términos del párrafo 45.9.1 de la NIF D-1 “ingresos con contratos con clientes”, se debe determinar una base para cuantificar el grado de avance y reconocer el avance, para determinar dicho importe, se toma como base los compromisos asumidos en las fases del proyecto y el costo incurrido en cada una de ellas, de manera que en base al costo incurrido en cada fase del proyecto se determina el grado de avance y se considera un margen ajustado de utilidad para cuantificar el ingreso a reconocer, de esta manera, el ingreso contable por grado de avance se reconoce en resultados correlacionando su costo de ventas reconocido en resultados.

Siendo el mismo momento de reconocimiento tanto del ingreso como del costo cumpliendo con el postulado básico de asociación de costos con ingresos de la NIF A-2 “Postulados Básicos” párrafo 47.

Autoridad.- No obstante que las Normas de Información Financiera establezcan reglas para tratamiento contable de ciertos aspectos económicos, la contribuyente ***** ** ***** **** ** *****¹³⁹ está obligada a llevar su contabilidad de acuerdo a las especificaciones que establece el Código Fiscal de la Federación vigente en

¹³⁷ NOMBRE DE LA PARTE ACTORA
¹³⁸ NOMBRE DE LA PARTE ACTORA
¹³⁹ NOMBRE DE LA PARTE ACTORA

2019.

La contribuyente *****¹⁴⁰ está obligada a seguir un sistema para su contabilidad que reúna las siguientes características establecidas en el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, y 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, así como los términos requisitos que señala la Regla Miscelánea número 2.8.1.6. y su anexo 24 disposiciones vigentes en 2019, conociéndose del análisis realizado a las balanzas de comprobación, así como registros contables que no cumple con lo establecido en el mencionado artículo.

Sin embargo se observa que la contribuyente no da cumplimiento a la determinación del costo de lo vendido en términos del artículo 39, tercer párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (mismo que se da por reproducidos en este punto), al no tener todos los elementos para formar la determinación del costo de lo vendido que las personas morales del régimen general de Ley que prestan servicios deben considerar los costos y gastos incurridos dentro del costo de lo vendido, considerando principalmente la mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado con la prestación de dichos servicios, así como los del personal de supervisión y gastos indirectos relacionados en el servicio.

16. El perito integrará contablemente el costo de lo vendido deducido en el ejercicio 2019 en cantidad de \$59,155,438.00.

Actora.- El costo de ventas deducido por \$59,155,438.00, se identifica en contabilidad con las siguientes cuentas:

IMAGENES

Autoridad.- Del análisis realizado a sus balanzas de comprobación, no se observa que la contribuyente tenga en su contabilidad cuentas contables en las que registre un costo de ventas o costo de lo vendido.

17. El perito identificará, con el mayor grado de detalle posible, cada erogación que se integró al costo de lo vendido incurrido en el ejercicio fiscal 2019 con cada proyecto al que fue destinado dicho costo.

Actora.- Cada erogación por cada tipo de elemento del costo de ventas se muestra en la relación de Excel adjunta que contiene además del concepto de cada erogación, del costo, el número y nombre del proyecto al que corresponde o dio origen a dicho costo. Son 15;382 movimientos.

Autoridad.- Con respecto a este punto se le señala que del análisis realizado a las balanzas de comprobación y registros contables de la contribuyente *****¹⁴¹ se conoce que el concepto que se registra es el del gasto y no del costo; lo anterior se conoce debido a la misma denominación que de las cuentas se realiza y que se conoce de la balanza de comprobación, mas aun cada una de esas cuentas no se encuentra identificada con ninguno de los diversos proyectos con los que cuenta la contribuyente, por lo que esta se concluye que no existe un adecuado registro y reconocimiento del costo de lo vendido; a continuación se reproducen para mayor ejemplificación, dichas cuentas conocidas de la balanza de comprobación:

¹⁴⁰ NOMBRE DE LA PARTE ACTORA

¹⁴¹ NOMBRE DE LA PARTE ACTORA

IMAGEN

De lo anterior se concluye que en ninguna de las cuentas se lleva a cabo el registro del costo de lo vendido, lo cual es imprescindible para su deducción, así también para efectos de reconocer el costo dentro de la contabilidad, es de mencionar que el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, en su inciso B, menciona que la obligatoriedad de identificar cada operación dentro de la contabilidad tal como señala en el artículo en su párrafo que a la letra señala lo siguiente: Los registros o asientos contables deberán: Permitir la identificación de cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con los folios asignados a los comprobantes fiscales o con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda identificarse la forma de pago.

18. El perito identificará, con el mayor grado de detalle posible, cada anticipo recibido durante el ejercicio 2019, respecto de cada proyecto, para realizar cada erogación y el momento en el que se recibió dicho anticipo.

Actora.- En el siguiente recuadro se enlista la identificación de los anticipos recibidos en el ejercicio del 2019, con los datos de su factura, importe, anticipo y fecha del momento en que se recibió, y con su registro contable correspondiente.

IMAGENES

Autoridad.- Es de mencionarse que conforme la documentación proporcionada consistente en balanzas de comprobación y registros contables no es posible identificar los anticipos respecto de cada proyecto, para realizar cada erogación.

19. El perito identificará, con el mayor grado de detalle posible, el ingreso fiscal al que corresponde cada erogación que se integró al costo de lo vendido incurrido en el ejercicio fiscal 2019, en relación con cada proyecto al que fue destinado dicho costo.

Actora.- En respuesta a la pregunta 17, se hizo una integración de todos los gastos que formaron parte del costo de ventas incurrido en el ejercicio del 2019 y se identifica el proyecto al que corresponde.

Igualmente, por cada proyecto (igual que el costo de ventas) ahora se presenta una relación de las facturas realizadas durante el ejercicio del 2019 por concepto de ingresos:

IMAGENES

Autoridad.- Del análisis realizado a sus balanzas de comprobación no se observa que la contribuyente tenga en su contabilidad cuentas contables en las que registre un costo de ventas o costo de lo vendido.

20. El perito identificará con el mayor grado de detalle posible, en qué momento se reconoció contablemente el ingreso generado con cada fecha de erogación de costo de lo vendido.

Actora.- De la pregunta número 14 de la sección II. ingresos por emisión CFDI, se identificó el reconocimiento de los ingresos por grado de avance en cuentas de resultados de las facturas observadas por la Autoridad, de la cual se desprende el siguiente resumen por proyecto y factura:

IMAGEN

Y de la pregunta 19 de la presente sección III. Costo de Ventas, se identificó el costo de ventas igualmente por proyecto, del cual al compararlo con el ingreso por avance de obra del cuadro anterior, tenemos el comparativo del reconocimiento contable del ingreso generado con cada erogación del costo de lo vendido.

Autoridad.- Del análisis realizado a sus balanzas de comprobación y registros contables no se observa que la contribuyente tenga en su contabilidad cuentas contables en las que registre un costo de ventas o costo de lo vendido.

21. El perito identificará, con el mayor grado de detalle posible, en qué momento se reconoció como ingreso fiscal cada anticipo, recibido con el cual se realizaron las erogaciones que se integraron al costo de lo vendido.

Actora.- La Ley del Impuesto Sobre la Renta establece el momento en que debe reconocerse como ingreso fiscal la recepción de un anticipo, siendo el momento en que se recibe, en términos del artículo 17, fracción I, inciso c) que establece lo siguiente:

“(…)”

Los anticipos recibidos en el 2019 que se identifican a continuación:

IMAGEN

Para demostrar que dichos anticipos fueron considerados como un ingreso fiscal al momento de su realización, se presenta la determinación de los ingresos fiscales por cada una de las facturas:

Factura ***** anticipo por \$123,369.70 en marzo 2019

IMAGENES

* Para las facturas ***** , anticipo por \$63,360.70 en mayo 2019, ***** y ***** , anticipos por \$68,394.04 y \$56,511.42 en febrero 2019, **** , anticipo por \$84,767.12 en junio 2019, ***** , anticipo por \$158,747.30 en octubre 2019, (visibles de la foja 1035 a la 1045 de autos) el perito de la actora digitaliza, como en el ejemplo anterior, el papel de trabajo y la declaración provisional o definitiva de impuestos federales parcialmente.

Autoridad.- Del análisis realizado a sus balanzas de comprobación no se observa que la contribuyente tenga en su contabilidad cuentas contables en las que registre un costo de ventas o costo de lo vendido.

De la revisión que esta juzgadora realiza a la prueba pericial en materia contable, se observa que las respuestas formuladas por el perito de la actora, no aportan a este Órgano Jurisdiccional, elementos útiles para resolver la litis planteada en el considerando que se resuelve; máxime que dicho perito se centra en explicar en

las respuestas **1** a la **15**, el contenido de las normas de información financiera A-2, A-3, A-5, C-4, D-1, D-2, analizando de manera teórica, entre otros temas, el reconocimiento contablemente del ingreso correlativo al costo de ventas, como se registra un anticipo, la afectación de las cuentas de inventarios y costo de ventas, el reconocimiento fiscal de los ingresos en un momento anterior a aquel en que se utilizan.

En la respuesta a la pregunta **16**, el perito de la actora identifica las cuentas del costo de ventas, que de acuerdo con el mismo, integran la cantidad de \$59,155,438.00.

En la respuesta **17**, se pide al perito que, con el mayor grado de detalle posible, identifique cada erogación que se integró al costo de lo vendido, a lo cual señala que en un documento en formato Excel adjunto, se identifican 15,382 movimientos.

En la respuesta **18**, el perito hace una relación entre facturas y montos recibidos como anticipos, digitalizando los auxiliares contables en los que, de acuerdo con el mismo, fueron registrados, documentos contables que, como ya se ha señalado, se encuentran parcialmente en un idioma distinto al español.

En la respuesta **19**, el perito presenta una relación de facturas realizadas durante el ejercicio del 2019 por concepto de ingresos.

En la respuesta **20**, el perito de la actora señala que en la pregunta número 14 de la sección II. *Ingresos por emisión CFDI*, ya se identificó el reconocimiento de los ingresos por grado de avance en las cuentas de resultados de las facturas observadas por la autoridad, y que en la pregunta 19 de la sección III. *Costo de Ventas*, ya se identificó el costo de ventas igualmente por proyecto.

Por último, en la respuesta **21**, el perito presenta la determinación de los ingresos fiscales por cada una de las facturas que se indicaron a lo largo del dictamen pericial.

Como se pudo observar, en el dictamen pericial en materia contable, medularmente, el perito de la actora se centra en explicar el contenido y alcance de las normas de información financiera A-2, A-3, A-5, C-4, D-1, D-2, que de acuerdo con el mismo, validan teóricamente que es correcta la forma en que la empresa actora llevó a cabo el registro contable de todo lo relativo al costo de ventas; asimismo se observa que dicho perito identifica las cuentas del costo de ventas, los 15,382 movimientos que se efectuaron, relaciona las facturas con cada monto y determina el ingreso fiscal, lo

que a consideración de esta Sala no cumple con las características que debe contener un dictamen pericial en materia contable.

Atento a lo anterior, de las respuestas formuladas por el perito de la actora, resulta **infundado** el argumento de la demandante en el que señala que con la prueba pericial en materia de contabilidad, se acredita de manera plena la forma en que cada costo se vincula con un proyecto en específico, ello con sustento en la documentación aportada, y así determinar que se dedujo debidamente el costo de ventas, porque como ya se dijo, el perito de la actora se centra en explicar de manera teórica el contenido y la aplicación de las normas de información financiera A-2, A-3, A-5, C-4, D-1, D-2, y a señalar información de manera general en relación al costo de ventas.

Lo anterior se afirma porque, a consideración de esta Sala, una prueba pericial contable se refiere a la **técnica que sistemática y estructuralmente produce información cuantitativa expresada en unidades monetarias, sobre las situaciones económicas identificables y cuantificables que realiza una entidad**, lo cual se logra a través de un proceso de captación de las operaciones que midan, clasifiquen, registren y resuman con claridad, tales aseveraciones a fin de producir información; y cierto es que en el caso concreto, el dictamen pericial en materia contable, no reúne dichas características.

Sirve de sustento a lo anterior la jurisprudencia **VII-J-2aS-41**, sustentada por la Segunda Sección de la Sala Superior del entonces denominado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la Revista de este Tribunal Séptima Época, Año III, número 27, Octubre 2013, página 108, de rubro y texto siguiente:

PRUEBA PERICIAL.- SU VALORACIÓN QUEDA AL PRUDENTE ARBITRIO DEL JUZGADOR.- Con fundamento en el artículo 46, fracción II de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en relación con el artículo 43 del mismo ordenamiento legal, la valoración de las pruebas queda al prudente arbitrio de las Salas de este Tribunal Federal. Por tanto, si el juzgador debe valorar los dictámenes correspondientes a una prueba pericial que por su naturaleza versa sobre cuestiones técnicas, corresponderá a la Sala determinar su valor probatorio, no sólo en función de las respuestas que los peritos emitan sobre el cuestionario respectivo sino también en función de la adminiculación que haga en relación con las probanzas que obren en el expediente y en función de la interpretación que realice a los preceptos que resulten aplicables, lo cual corresponde exclusivamente realizarlo a dicho Órgano.

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S2/16/2013)

PRECEDENTES:

VII-P-2aS-7

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 675/10-03-01-6/581/11-S2-07-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 11 de agosto de 2011, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretario: Lic. José de Jesús González López.
(Tesis aprobada en sesión de 11 de agosto de 2011)
R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año I. No. 3. Octubre 2011. p. 104

VII-P-2aS-217

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 11562/10-17-10-5/714/12-S2-06-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 10 de julio de 2012, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Alfredo Salgado Loyo.- Secretario: Lic. Ernesto Christian Grandini Ochoa.
A. Séptima Época. Año II. No. 15. Octubre 2012. p. 70

VII-P-2aS-255

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2307/08-10-01-8/409/11-S2-06-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 27 de septiembre de 2012, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Alfredo Salgado Loyo.- Secretario: Lic. Pedro Martín Ibarra Aguilera.
(Tesis aprobada en sesión de 27 de septiembre de 2012)
R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año II. No. 17. Diciembre 2012. p. 157

VII-P-2aS-289

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 8739/09-17-07-5/1475/11-S2-06-07.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 8 de enero de 2013, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Alfredo Salgado Loyo.- Secretario: Lic. Ernesto Christian Grandini Ochoa.
(Tesis aprobada en sesión de 8 de enero de 2013)
R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año III. No. 20. Marzo 2013. p. 165

VII-P-2aS-340

Cumplimiento de Ejecutoria en el Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2034/10-17-12-4/996/11-S2-09-03.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 14 de marzo de 2013, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrada Ponente: Magda Zulema Mosri Gutiérrez.- Secretario: Lic. Michael Flores Rivas.
(Tesis aprobada en sesión de 14 de marzo de 2013)

R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año III. No. 23. Junio 2013. p. 319

Así lo acordó la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en la sesión privada ordinaria celebrada el jueves doce de septiembre de dos mil trece.- Firman para constancia, la Magistrada Magda Zulema Mosri Gutiérrez, Presidente de la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y la Licenciada Alma Rosa Navarro Godínez, Secretaria Adjunta de Acuerdos, quien da fe.

R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año III. No. 27. Octubre 2013. p. 108

Por otro lado, es **infundado** el argumento de la actora en el que afirma que al no poder utilizarse la forma tradicional de deducir el costo de ventas, conforme al artículo 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, eso la lleva a la necesidad de interpretar dicho precepto a la luz de la forma en que opera la misma, a efecto de permitir tomar una deducción legítima y que sí impacte en su base gravable.

Lo anterior es así, porque en los preceptos jurídicos relativos a la deducción del costo de ventas, como se explicó con anterioridad, se prevé el mecanismo de deducción correspondiente, el que debe observarse tanto por el contribuyente como por parte de la autoridad fiscal al llevar a cabo sus facultades de comprobación y verificación del cumplimiento de la obligación fiscal.

No es óbice a la conclusión que antecede, que algunos de los elementos que integran el procedimiento para la determinación de este concepto deducible se acuda, como técnica auxiliar a cuestiones contables de una empresa, puesto que:

- ➔ La persona moral con actividades empresariales se encuentra obligada a llevar y mantener un sistema de contabilidad y proporcionar anualmente la información financiera del negocio, misma que deberá ser veraz, suficiente, razonable y consistente, asimismo dicha información deberá incluir las políticas y criterios contables que se apliquen; ello de conformidad a lo que establece el Código de Comercio (artículos 16, fracción III, 33 a 38 y 41 a 46), la Ley General de Sociedades Mercantiles (artículos 19, 43, 47, 49, 166, fracción IV y 172), la Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 86, fracción I), el Código Fiscal de la Federación (artículo 28), entre otros.
- ➔ Es de explorado derecho que la técnica contable es auxiliar de la legislación fiscal, en tanto que la primera proporciona la información financiera de una empresa y determina sus utilidades, circunstancias que con ciertos matices son consideradas para efectos fiscales, puesto que no debe perderse de vista que en materia de contribuciones prevalece la potestad tributaria del Estado, motivo por el cual no todos los ingresos o egresos del negocio que se consideran contablemente, son trasladados o reconocidos de igual forma para efectos de la determinación del gravamen.

En este tenor, la obligación de que una empresa lleve su contabilidad financiera constituye un deber jurídico de toda persona moral que realice actividades empresariales y es del dominio público que las personas que desempeñen esa actividad deben tener conocimientos técnicos y especializados, que se ejercen conforme a ciertos principios, métodos y procedimientos reconocidos nacional e internacionalmente en esa materia y de manera relevante conforme a los lineamientos que la rigen.

Atendiendo a lo expuesto hasta este punto, esta juzgadora concluye que es **infundado** el argumento de la actora cuando afirma que ni el artículo 39, ni ningún otro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, prevé la forma de deducir el costo de lo vendido en aquellos casos en que el contribuyente celebra contratos a largo plazo, o fábrica bienes cuya elaboración toman más de un año y para los cuales reciben anticipos, pretendiendo como lo aduce, que se debe interpretar el contenido del artículo 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, conforme a las características de las actividades a las que se dedica; lo anterior se afirma atendiendo a que el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, establece la aplicación estricta de las normas tributarias, como a continuación se transcribe:

“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.”

El artículo 5 del Código Fiscal de la Federación establece por una parte que las disposiciones que determinen cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijen las infracciones y sanciones son de aplicación estricta y por otra, que las demás disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica.

En ese tenor, no le asiste la razón a la accionante al pretender que la autoridad fiscal la exima del cumplimiento de los requisitos de procedencia establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para deducir el costo de lo vendido que realizó en el ejercicio fiscal de 2019, en cantidad de **\$59,155,438.00**, por las razones que expone.

Atendiendo a lo anterior, esta Sala concluye que subsiste la legalidad de la determinación alcanzada por la autoridad fiscalizadora en la resolución determinante del crédito fiscal, en el subapartado **“1.2.2.- DEDUCCIONES IMPROCEDENTES POR COSTO DE LO VENDIDO EN CANTIDAD DE \$59,155,438.00”**.

DECIMO PRIMERO.- Este Cuerpo Colegiado, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 50, tercer párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, procede al análisis del concepto de impugnación **SEXTO**, planteado por la actora en su escrito inicial de demanda, así como de los argumentos hechos en su escrito de alegatos, extrayendo de ellos los argumentos esenciales, dada su repetitiva abundancia; en los que manifiesta lo siguiente:

Argumenta la actora, que sí demostró la materialidad de las operaciones llevadas a cabo con ***** * ***** ** ***** ***** **** ** ****,¹⁴² ya que a su consideración, sí aportó los documentos idóneos y necesarios para ello, los cuales de haber sido analizados y adminiculados debidamente, sí se acredita ese hecho; por tanto la deducción realizada sí resultaba procedente.

Asimismo aduce la demandante, que la resolución impugnada es ilegal al sostener la fiscalizadora que es improcedente la deducción por motivo de que la misma corresponde al costo de ventas; determinación que implica una modificación a los argumentos que fueron dados a conocer como observaciones para rechazar la deducción aplicada; y por ello estaría la actora en estado de indefensión pues no estuvo en posibilidad de desvirtuar lo relativo a que fue parte del costo de lo vendido, ni hubiere podido aportar mayor documentación para acreditar que son deducciones

¹⁴² NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

diferentes.

Afirma la actora, que para acreditar la materialidad de cada operación en particular, exhibió:

- ✓ Los comprobantes fiscales digitales por internet emitidos por su proveedor.
- ✓ Las órdenes de pago o solicitudes de mercancías números 19277, 19549, 19662, 19656, 19469, 19596 y 19957.
- ✓ Auxiliares de la cuenta contable.
- ✓ Registros Contables.

Documentos que de acuerdo con la actora, permiten conocer el contenido, cuantía, concepto y especie de la operación realizada efecto de acreditar la real y efectiva realización, con los efectos fiscales reflejados en la declaración de impuestos.

Argumenta la actora, que la autoridad fiscalizadora no expresó razones o motivos para sostener que considera que no fue acreditada o demostrada la materialidad; que quedó a su criterio, libre apreciación y por tanto arbitrariedad, que elementos hubieran sido suficientes e idóneos para tales fines; por lo que a consideración de la actora, la resolución impugnada deviene de ilegal, en tanto que no se analizó ninguna de las pruebas aportadas y sin establecer algún sustento para ello, las descalificó de manera genérica.

Argumenta la accionante que durante el procedimiento fiscalizador y en el procedimiento seguido ante la Prodecon (acuerdo conclusivo), exhibió las siguientes documentales: registros contables de las operaciones con el proveedor; auxiliares de cuentas contables de las operaciones con el proveedor; orden de compra o solicitud de materiales que amparan las operaciones realizadas con el comprobante de pago y los comprobantes fiscales digitales por internet que amparan las operaciones realizadas, las cuales, como se dijo, no fueron valoradas por la autoridad.

Manifiesta asimismo la actora, que se debe declarar la nulidad de la resolución impugnada, ya que la misma se encuentra indebidamente fundada y motivada al no haberse realizado un análisis de las pruebas aportadas y en su lugar, se determinó que no se aportó documentación idónea y suficiente para acreditar la

materialización de las operaciones.

ESCRITO DE ALEGATOS

Aduce la accionante que del oficio de contestación se advierte que la autoridad no hizo valer consideraciones adicionales, motivo por el cual todas las consideraciones del oficio determinante del crédito han sido desvirtuadas en los concepto de nulidad hechos valer.

Por su parte, la **autoridad demandada** sostiene la validez de la resolución impugnada; asimismo, manifiesta que las pruebas aportadas por la actora no tienen valor alguno, por no estar adminiculada con otros medios de prueba a lo cual se encontraba obligada con la finalidad de demostrar las razones de negocios o motivos de las operaciones; afirma asimismo la demandada, que las documentales privadas, al ser expedidas entre particulares, no surten efectos probatorios plenos, sino que deben ser perfeccionados.

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

Cabe precisar en este punto que la autoridad fiscalizadora concluyó en la resolución determinante del crédito fiscal, en el subapartado “**1.2.3.- DEDUCCIONES IMPROCEDENTES QUE CARECEN DE MATERIALIDAD**”, visible de la página 170 a la 177 de la resolución impugnada, que de la consulta efectuada a los sistemas institucionales a los que tiene acceso, conoció que la contribuyente revisada recibió comprobantes fiscales de las erogaciones efectuadas con diversos proveedores; que respecto a la cantidad de \$1,066,232.56, la autoridad conoció que forman parte de las deducciones declaradas bajo el concepto de “Costo de Ventas”, de la cual la contribuyente no acreditó haber recibido la mercancía señalada en el concepto amparado; asimismo, determinó que los comprobantes fiscales corresponden a operaciones relacionadas con el proveedor ***** * ***** ** ***** ***** ***** ** *****¹⁴³ y no tienen el efecto fiscal dado, ya que la actora no acreditó haber realizado dichas operaciones.

En relación a lo anterior, en el punto 6 de la litis se estableció que esta Sala debía analizar, si como lo señala la actora, acreditó en el procedimiento fiscalizador y acredita en este juicio, la materialidad de las operaciones realizadas con su proveedor ***** * ***** ** ***** ***** ***** ** *****¹⁴⁴ por la cantidad de \$1,066,232.55.

¹⁴³ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

¹⁴⁴ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

En este sentido, es evidente que **se debe determinar si las operaciones manifestadas** por la actora en sus registros contables con su proveedor ***** * ***** ** ***** **** ** *****¹⁴⁵, **se encuentran o no materializadas.**

Ahora bien, corresponde a esta Sala determinar qué elementos probatorios resultan idóneos para desvirtuar la presunción que pesa en contra de la actora en el presente caso, es decir la de inexistencia de las operaciones llevadas a cabo con su proveedor ***** * ***** ** ***** **** ** *****¹⁴⁶

Para la solución al presente caso, debe valorarse que se está en presencia de operaciones en relación con las cuales la autoridad hacendaria sostiene su inexistencia.

Así, debe valorarse que la actora exhibió ante la autoridad hacendaria diversas documentales, por lo que, si la autoridad les ha restado valor, es de entenderse que la demandada considera que se trata de operaciones ficticias, procediendo al rechazo de los efectos fiscales de las mismas, acusando falta de materialidad en las operaciones.

Tal consecuencia jurídica se encuentra dentro de las posibilidades de acción de la autoridad fiscal, y válidamente puede ser efectuada durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, tal y como lo ha sostenido el Poder Judicial de la Federación a través de la tesis VI.3o.A.358 A (9a.), de rubro, texto y datos de localización siguientes:

Suprema Corte de Justicia de la Nación

Registro digital: 159968

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Décima Época

Materias(s): Administrativa

Tesis: VI.3o.A.358 A (9a.)

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XII, Septiembre de 2012, Tomo 3, página 1745

Tipo: Aislada

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. CUANDO EN SU EJERCICIO LAS AUTORIDADES FISCALES ADVIERTAN QUE LOS DOCUMENTOS PRESENTADOS POR LOS CONTRIBUYENTES AMPARAN OPERACIONES QUE NO SE REALIZARON, PUEDEN DETERMINAR LA INEXISTENCIA DE ESOS ACTOS JURÍDICOS, EXCLUSIVAMENTE PARA EFECTOS FISCALES. Conforme al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales están facultadas para verificar que los contribuyentes,

¹⁴⁵ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

¹⁴⁶ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

responsables solidarios y terceros con ellos relacionados, han cumplido con las disposiciones tributarias, ya sea a través de visitas domiciliarias, revisiones de gabinete o con el cotejo de la información proporcionada por estas personas. Así, el 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. Consecuentemente, cuando las autoridades fiscales adviertan que los documentos presentados por los causantes amparan operaciones que no se realizaron, pueden determinar 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; es decir, aquéllas podrán restar eficacia probatoria a los comprobantes fiscales, contratos y demás documentos relacionados, únicamente para la determinación, devolución o acreditamiento de las contribuciones.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 20/2011. Administrador Local Jurídico de Puebla Sur, en representación del Administrador Local de Auditoría Fiscal de Puebla Norte. 30 de junio de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Raúl Oropeza García. Secretario: Manuel Saturnino Ordóñez.

Revisión fiscal 108/2011. Administradora Local Jurídica de Puebla Norte. 1o. de diciembre de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Miguel Ángel Ramírez González. Secretaria: Elizabeth Christiane Flores Romero.

Revisión fiscal 9/2012. Administradora Local Jurídica de Puebla Norte del Servicio de Administración Tributaria y otras. 10 de mayo de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Rojas Fonseca. Secretario: Juan Carlos Carrillo Quintero.

Revisión fiscal 23/2012. Administradora Local Jurídica de Puebla Norte del Servicio de Administración Tributaria y otras. 31 de mayo de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Rojas Fonseca. Secretario: Juan Carlos Carrillo Quintero.

Nota: Por ejecutoria del 4 de mayo de 2016, la Segunda Sala declaró inexistente la contradicción de tesis 368/2015 derivada de la denuncia de la que fue objeto el criterio contenido en esta tesis, al estimarse que no son discrepantes los criterios materia de la denuncia respectiva.

Al afirmar que el 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. Así, en dicho criterio se afirma también que, cuando las autoridades fiscales adviertan que los documentos presentados por los causantes amparan operaciones que no se realizaron, es posible determinar la inexistencia de esos actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales.

Lo cual es coincidente con lo sostenido por la Sala Superior de este Tribunal, al tenor de la tesis con clave VIII-P-1aS-216, misma que se transcribe a continuación:

VIII-P-1aS-216

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.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 4351/16-07-01-4-OT/1124/17-S1-04-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 15 de agosto de 2017, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Rafael Anzures Uribe.- Secretaria: Lic. Ana María Reyna Ángel.

(Tesis aprobada en sesión de 5 de octubre de 2017)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año II. No. 16. Noviembre 2017. p. 315

De dicha tesis conviene destacar lo afirmado en el sentido de que 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 postulado de que sólo deben registrarse las operaciones que existen, y que además, en dicho registro debe prevalecer el fondo o sustancia económica sobre la forma legal.

Se invoca la tesis VIII-CASE-REF-33, sustentada por esta Sala Especializada, de rubro y texto siguientes:

GASTOS Estrictamente Indispensables. LA EFECTIVA EXISTENCIA DE LAS OPERACIONES ES UN PRESUPUESTO LÓGICO DE LA DEDUCCIÓN CORRESPONDIENTE.- *La Sala Superior de este Tribunal, al tenor de la tesis con clave VIII-P-1aS-216, de rubro "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", ha sostenido que 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, parten del postulado de 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. Lo anterior es únicamente lógico en el contexto de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta, en la medida en la que el artículo 31 del texto de dicho dispositivo vigente en 2010 -texto coincidente con el artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2014- exige que las deducciones sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, característica esta -la estricta indispensabilidad- que solo*

podría ser predicable de operaciones con efectiva existencia, por lo que esta última es un presupuesto lógico que se desprende de un correcto entendimiento de la legislación fiscal federal aplicable. Por ende, la autoridad hacendaria puede válidamente rechazar los efectos fiscales que podrían corresponder a determinados conceptos -por ejemplo, su deducibilidad-, cuando las operaciones correspondientes no superen un determinado umbral a partir del cual pueda corroborarse su existencia efectiva y la realidad de sus efectos jurídicos y económicos.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1/17-ERF-01-1.- Resuelto por la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, Sala Auxiliar Metropolitana y Auxiliar en Materia de Pensiones Civiles del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el 2 de marzo de 2018, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Juan Carlos Roa Jacobo.- Secretario: Lic. José Ricardo Pérez Huerta.

Todo lo cual es únicamente lógico en el contexto de la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta, en la medida en la que el artículo 27 del texto de dicho dispositivo vigente en 2019, exige de las deducciones sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, característica ésta (la estricta indispensabilidad) que sólo podría ser predicable de operaciones con efectiva existencia, por lo que esta última es un presupuesto lógico que se desprende de un correcto entendimiento de la legislación fiscal federal aplicable.

Por ende, la autoridad hacendaria podría válidamente rechazar los efectos fiscales que podrían corresponder a determinados conceptos, cuando las operaciones correspondientes no superen un determinado umbral a partir del cual pueda corroborarse su existencia efectiva y la realidad de sus efectos jurídicos y económicos.

Al respecto, conviene analizar las razones utilizadas por la autoridad como motivación justificante de su conclusión en el sentido de que las operaciones llevadas a cabo por el contribuyente y en relación con las cuales se pretende un efecto fiscal beneficioso, como en la especie sucede con la deducción, a saber, falta de materialidad de las operaciones.

En este contexto, para la solución del presente caso, esta Sala estima pertinente, en primer término, pronunciarse sobre los extremos que, a su juicio, pueden ser acreditados en el juicio contencioso administrativo, a fin de que los particulares puedan soportar el derecho a otorgar plenos efectos jurídicos y económicos a sus operaciones en aquellos casos en los que la autoridad hacendaria acuse su inexistencia; y, posteriormente, sobre los elementos probatorios que podrían ser aportados para acreditar tales extremos.

A. Para la procedencia de los efectos fiscales pretendidos por los contribuyentes, en el caso, la deducibilidad, esta Sala considera que, *cuando las autoridades fiscales aleguen la inexistencia de las transacciones*, puede atenderse a

un parámetro objetivo que puede demostrar que las operaciones respectivas sí cuentan con materialidad, como lo es el correspondiente a la **sustancia económica** de las transacciones.

La sustancia económica de las operaciones no es el único elemento que puede demostrar la existencia efectiva de las transacciones de que se trate, debiéndose valorar que también existen aspectos subjetivos, como lo es la razón de negocios, entendida como un propósito independientemente al puramente tributario. Sin embargo, toda vez que la autoridad hacendaria no adujo una ausencia de razón de negocios, el caso que se resuelve no es la ocasión para realizar un pronunciamiento sobre el mismo, bastando señalar que la existencia de dicho parámetro ya la ha reconocido la Sala Superior de este Tribunal, tal y como se desprende de la Jurisprudencia de rubro y texto siguientes:

VIII-J-1aS-99

RAZÓN DE NEGOCIOS. LA AUTORIDAD PUEDE CONSIDERAR SU AUSENCIA COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LA LLEVEN A DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIDAD DE UNA OPERACIÓN, CASO EN EL CUAL, LA CARGA PROBATORIA PARA DEMOSTRAR LA EXISTENCIA Y REGULARIDAD DE LA OPERACIÓN, CORRE A CARGO DEL CONTRIBUYENTE.- Legalmente no existe una definición de la expresión "razón de negocios", sin embargo, en la jerga financiera se entiende como el motivo para realizar un acto, al cual se tiene derecho, relacionado con una ocupación lucrativa y encaminado a obtener una utilidad; es decir, se trata de la razón de existir de cualquier compañía lucrativa que implica buscar ganancias extraordinarias que beneficien al accionista y propicien generación de valor, creación y desarrollo de relaciones de largo plazo con clientes y proveedores. Ahora bien, del contenido de la tesis 1a. XLVII/2009 emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, puede válidamente concluirse que las razones de negocio, sí son un elemento que puede tomar en cuenta la autoridad fiscal para determinar si una operación es artificiosa y que en cada caso, dependerá de la valoración de la totalidad de elementos que la autoridad considere para soportar sus conclusiones sobre reconocer o no los efectos fiscales de un determinado acto. Por ello, la ausencia de razón de negocios sí puede ser aducida por la autoridad para determinar la inexistencia de una operación, siempre y cuando no sea el único elemento considerado para arribar a tal conclusión; por lo que una vez que se sustentan las razones por las que no se reconocen los efectos fiscales de las operaciones, corre a cargo del contribuyente demostrar la existencia y regularidad de la operación.

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S1-8/ 2020)

PRECEDENTES:

VIII-P-1aS-217

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 4351/16-07-01-4-OT/1124/17-S1-04-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 15 de agosto de 2017, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Rafael Anzures Uribe.- Secretaria: Lic. Ana María Reyna Ángel.

(Tesis aprobada en sesión de 5 de octubre de 2017)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año II. No. 16. Noviembre 2017. p. 317

VIII-P-1aS-585

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1003/17-14-01-1/4315/17-S1-05-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 30 de abril de 2019, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Julián Alfonso Olivas Ugalde.- Secretario: Lic. Ruperto Narváez Bellazetín.

(Tesis aprobada en sesión de 30 de abril de 2019)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año IV. No. 34. Mayo 2019. p. 320

VIII-P-1aS-643

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 12539/18-17-14-9/2562/18-S1-02-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 11 de julio de 2019, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Juan Ángel Chávez Ramírez.- Secretaria: Lic. Tekua Kutsu Franco Godínez.

(Tesis aprobada en sesión de 11 de julio de 2019)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año IV. No. 39. Octubre 2019. p. 182

VIII-P-1aS-656

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 3853/16-03-01-8/1635/17-S1-01-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 1° de octubre de 2019, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Manuel Luciano Hallivis Pelayo.- Secretario: Lic. Samuel Mithzael Chávez Marroquín.

(Tesis aprobada en sesión de 1 de octubre de 2019)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año IV. No. 40. Noviembre 2019. p. 196

VIII-P-1aS-701

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 23986/16-17-08-5/516/18-S1-01-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 13 de febrero de 2020, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Manuel Luciano Hallivis Pelayo.- Secretaria: Lic. Rosa Alejandra Bustosoria y Moreno.

(Tesis aprobada en sesión de 13 de febrero de 2020)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año V. No. 44. Marzo 2020. p. 268

Así lo acordó la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en la sesión ordinaria a distancia celebrada el día veintinueve de septiembre de dos mil veinte.- Firman, el Magistrado Doctor Manuel Luciano Hallivis Pelayo, Presidente de la Primera Sección de la Sala Superior, ante el Maestro Roberto Carlos Ayala Martínez, Secretario Adjunto de Acuerdos de la Primera Sección de la Sala Superior, quien da fe.

Conforme a dicho criterio, se aprecia que la ausencia de razón de negocios sí puede ser aducida por la autoridad para determinar la inexistencia de una operación, siempre y cuando no sea el único elemento considerado para arribar a tal conclusión, por lo que, una vez que se sustentan las razones por las que no se reconocen los efectos fiscales de las operaciones, corre a cargo del contribuyente demostrar la existencia y regularidad de la operación. Como puede apreciarse, si dicho elemento no puede ser el único que motive la actuación de la autoridad fiscal, es solamente lógico que pueden existir circunstancias objetivas —como lo es la sustancia económica— que permitan contradecir de mejor manera la conclusión adelantada por la autoridad hacendaria, en relación con la falta de existencia o materialidad de las operaciones de que se trate.

En efecto, resulta necesario que las operaciones de que se trate cuenten con sustancia económica, demandada o cuando menos incentivada por la realidad comercial del negocio de que se trate, o bien, por la realidad normativa o regulatoria, imbuida con consideraciones independientes a las fiscales, y no formalizada exclusivamente a través de medios con características minorativas de la carga fiscal.

Se invoca la tesis I.4o.A.160 A (10a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 65, Abril de 2019, Tomo III, página 2096, de rubro y texto siguientes:

PRESUNCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA. SU MECÁNICA Y PROPÓSITO. *Las presunciones en materia tributaria forman parte de las medidas o alternativas para luchar contra la elusión fiscal, el fraude y el lavado de dinero. Su mecánica consiste en relevar o dispensar de prueba a cierto sujeto y trasladarla a otro diverso que, de no satisfacer esa carga procesal, la presunción surte plenamente sus efectos de imputación. En ese contexto, la realidad y la verosimilitud de la sustancia económica son los elementos determinantes para considerar tributariamente gravables o deducibles determinados acontecimientos; de ahí que con las presunciones se busca evitar las prácticas abusivas y los comportamientos consistentes en crear montajes artificiales carentes de realidad económica, con el solo propósito de obtener beneficios indebidos.”*

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Como se apuntaba, se trata de un estándar objetivo, demostrable fácticamente, que puede apreciarse en aquellos casos en los que se altere significativamente la posición económica del contribuyente, en los términos que se describen más adelante y que, por ende, no se limita únicamente a la demostración del pago de la contraprestación pactada, pues tales circunstancias pueden no bastar para acreditar una efectiva enajenación de bienes o una prestación de servicios.

En efecto, debe existir un razonable potencial para obtener una ganancia (aún una expectativa de ganancia), o sufrir una pérdida en circunstancias ajenas al control del contribuyente, lo que implica un riesgo en el gasto o la inversión desde un punto de vista empresarial.

Estas afirmaciones, relativas a la exposición real a la posibilidad de obtener una ganancia o sufrir una pérdida, pueden entenderse referidas a la sustancia económica apreciable tanto de parte del proveedor, como del cliente de éste (lo que resulta relevante en el presente caso), pues los pagos que realicen las personas que adquieren los bienes o reciben los servicios deben entenderse efectuados en el contexto de lo estrictamente indispensable, es decir, se trata de gastos, en un sentido amplio, efectuados para ingresar. En esa medida, se entiende que se trata de erogaciones encaminadas a implementar o mejorar la manera en la que se producen, comercializan, transportan, publicitan, etcétera, los bienes o servicios que, a su vez, dan pie al ingreso gravado, o bien, la manera en la que se administran, recolectan o

conservan dichos recursos.

En otras palabras, los bienes adquiridos o los servicios recibidos deben ser existentes, genuinos, y deben traducirse en algún valor económico para el particular, el cual debe guardar una relación razonable con el cambio en la esfera jurídico patrimonial (derechos y obligaciones), de tal manera que se justifique el efecto fiscal favorable al contribuyente (deducción, acreditamiento o cualesquiera otro).

Desde luego, una operación ficticia o aparentemente ficticia, en la que las partes no intercambian, o no acrediten intercambiar, bienes o servicios, sino únicamente un comprobante, con la correspondiente redacción de documentos y formulación de asientos contables e, inclusive, con el acreditamiento de la aparente realización del pago, no incorpora en la esfera jurídica de las partes, derechos u obligaciones con un valor económico real equivalente al del efecto jurídico-fiscal que se pretende.

Por otro lado, como recién se señaló, también puede apreciarse sustancia económica cuando la transacción es exigida o aconsejada por las condiciones en las que se genera el ingreso en la rama o sector de que se trate, o bien, cuando la operación se lleva a cabo por mandato de alguna disposición legal o administrativa.

Debe tomarse en cuenta que la sustancia económica de una transacción deriva, no de lo que la simple forma de las transacciones sugiere, sino de la realidad económica objetiva que éstas demuestran; por ende, al analizar la existencia de sustancia económica, debe atenderse a ésta, más que a la forma particular que las partes emplearon, más aún si se llegara a apreciar el uso de vehículos ya identificados legal o administrativamente, que tradicionalmente se relacionan con la alteración artificial de la base.

Lo relevante en cada caso, a fin de controvertir a la autoridad hacendaria cuando ésta alegue que se está ante operaciones ficticias, será analizar si existe una alteración en la esfera jurídica del particular (los derechos que adquiere y las obligaciones que asume a partir de la transacción, así como el valor económico que pueden representar unos y otras); si efectivamente se intercambian bienes o servicios con un valor económico real, que altere la posición económica del contribuyente frente a su capacidad de generar los ingresos gravados; o si existe una razonable expectativa de ganancia para las partes, adicional al efecto fiscal de la medida de que se trate. En estos casos, se estará en presencia de operaciones con sustancia económica.

Una vez expuesto lo anterior sobre los elementos objetivos que pueden

servir para demostrar que las operaciones respectivas sí contarían con materialidad, se está en posibilidad de formular las siguientes precisiones:

- Como se adelantaba, el carácter objetivo del *test* relativo a la determinación de si existe, o no, sustancia económica, lo presenta como más confiable para esta Sala, pues puede ser acreditado con elementos materiales (sobre lo cual se abunda líneas abajo).
- A juicio de esta Sala, perseguir una finalidad comercial válida que incidentalmente resulte en una reducción de la carga fiscal no es una práctica evasiva o elusiva reprochable por el ordenamiento fiscal.
- Si una transacción objetivamente afecta la posición económica neta del contribuyente, su esfera jurídica (derechos y obligaciones) o sus intereses ajenos a los aspectos fiscales, no debería avalarse la desautorización de los efectos legales que le corresponden, únicamente por sostenerse que se originó por razones fiscales. En otras palabras, a una operación con sustancia económica normalmente deberán reconocérsele los efectos fiscales que legalmente le correspondan, aun ante la ausencia de un propósito distinto al puramente fiscal

Lo anterior es consistente con lo afirmado por la Primera Sección de la Sala Superior de este Tribunal, al sostener que la ausencia de razón de negocios sí puede ser aducida por la autoridad para determinar la inexistencia de una operación, siempre y cuando no sea el único elemento considerado para arribar a tal conclusión. Así, a contrario sensu, esta Sala puede afirmar que, si existen otros elementos -destacadamente, si existe sustancia económica-, la ausencia de una razón de negocios (diferente a la obtención de una minoración tributaria) no puede ser causa justificante del rechazo a los efectos fiscales que legalmente correspondan a la transacción

- Lo verdaderamente relevante no es si la transacción tuvo *propósitos* independientes a los fiscales, sino si tuvo *consecuencias fiscales independientes*, y si éstas fueron lo suficientemente significativas como para superar el umbral a partir del cual se permita afirmar que la operación cuenta con sustancia económica.

B. Elementos probatorios relevantes para acreditar la existencia de sustancia económica. Conforme al plan argumentativo trazado, una vez expuestos los extremos que pueden ser acreditados en el juicio contencioso administrativo, a fin de que los particulares puedan soportar el derecho a otorgar plenos efectos jurídicos y económicos a sus transacciones (como sucede al acreditarse la existencia de sustancia económica), específicamente cuando la autoridad hacendaria sostenga que

se está ante operaciones ficticias, corresponde ahora abundar sobre los elementos probatorios que podrían ser aportados a fin de acreditar la existencia de sustancia económica, justamente como elemento objetivo, fáctico, acreditable ante esta Sala.

Resulta una obviedad, pero no debe dejar de apuntarse que, como punto de partida, el soporte documental de las operaciones no debe ser ficticio, y los documentos correspondientes deben poder ser explicados o justificados en la búsqueda de una ganancia o en la realización de un valor económico.

Así, reconociendo que en el presente caso resulta relevante el material probatorio desde el punto de vista de quien pretende una deducción por la adquisición de un bien o la prestación de un servicio, debe valorarse que si la sustancia económica se vincula con la modificación en la posición económica del particular, guardando estrecha relación con la razonable posibilidad de obtener una ganancia, ello implica una serie de conductas observables en quien adquiere los bienes o recibe los servicios, como son: diligencia en la contratación, supervisión sobre el efectivo cumplimiento de los compromisos pactados, exigencia de resultados; asimismo, resulta relevante acreditar la existencia del valor económico que los bienes o servicios representan para quien paga por ellos.

Se invoca la tesis VIII-CASE-REF-36, sostenida por esta Sala Especializada, cuyo rubro y texto disponen:

“SUSTANCIA ECONÓMICA. SU EXISTENCIA COMO PARÁMETRO OBJETIVO DEMOSTRATIVO DE LA MATERIALIDAD DE LAS TRANSACCIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.” A fin de que los particulares puedan sostener el derecho a otorgar plenos efectos jurídicos y económicos a sus operaciones en aquellos casos en los que la autoridad hacendaria acuse su inexistencia en términos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, tienen a su alcance un parámetro objetivo, como lo es acreditar que sus transacciones cuentan con la sustancia económica demandada o, cuando menos, incentivada por la realidad comercial del negocio de que se trate, o bien, por la realidad normativa o regulatoria, normalmente imbuida con consideraciones independientes a las fiscales, y no formalizada exclusivamente a través de medios encaminados a disminuir la carga fiscal. Es decir, la sustancia económica se trata de un estándar objetivo, demostrable fácticamente, que puede apreciarse en aquellos casos en los que se altere significativamente la posición económica del contribuyente y que, por ende, no se limita únicamente a la demostración del pago de la contraprestación pactada, pues tales circunstancias pueden no bastar para acreditar una efectiva enajenación de bienes o una prestación de servicios. En otras palabras, los bienes adquiridos o los servicios recibidos deben ser existentes, genuinos, y deben traducirse en algún valor económico para el particular, el cual debe guardar una relación razonable con el cambio en la esfera jurídico patrimonial —derechos y obligaciones—, de tal manera que se justifique el efecto fiscal favorable al contribuyente —deducción, acreditamiento o cualesquiera otro—. En el entendido de que una operación ficticia o aparentemente ficticia, en la que las partes no intercambian —o no acrediten intercambiar— bienes o servicios, sino únicamente un comprobante, con la correspondiente redacción de documentos y formulación de asientos contables —e, inclusive, con el acreditamiento de la aparente realización del pago—, no incorpora en la esfera jurídica de las partes, derechos u obligaciones con un valor económico real

equivalente al del efecto jurídico-fiscal que se pretende. Por ende, lo relevante en cada caso, a fin de controvertir a la autoridad hacendaria cuando ésta alegue que se está ante operaciones ficticias, será analizar si existe una alteración en la esfera jurídica del particular —los derechos que adquiere y las obligaciones que asume a partir de la transacción, así como el valor económico que pueden representar unos y otras—; si efectivamente se intercambian bienes o servicios con un valor económico real, que altere la posición económica del contribuyente frente a su capacidad de generar los ingresos gravados; o si existe una razonable expectativa de ganancia para las partes —adicional al efecto fiscal de la medida de que se trate—. A juicio de esta Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, perseguir una finalidad comercial válida que incidentalmente resulte en una reducción de la carga fiscal no es una práctica evasiva o elusiva reprochable por el ordenamiento fiscal. En efecto, si una transacción objetivamente afecta la posición económica neta del contribuyente, su esfera jurídica —derechos y obligaciones— o sus intereses ajenos a los aspectos fiscales, no debería avalarse la desautorización de los efectos legales que le corresponden, únicamente por sostenerse que se originó por razones fiscales. De esta manera, a una operación con efectiva sustancia económica normalmente deberán reconocérsele los efectos fiscales que legalmente le correspondan, aun ante la ausencia de un propósito distinto al puramente fiscal.”

De manera más concreta, esta Sala aprecia que existen distintas fuentes de evidencia disponibles para las partes: la relativa a la transacción; las opiniones de expertos; así como algunos aspectos presuncionales o genéricos, relativos a patrones que se pudieran apreciar en cada caso. Sobre dichos aspectos se elabora un listado a continuación, debiendo precisarse que no se trata de un listado acabado o exhaustivo, y que los elementos que a continuación se señalan ordinariamente pueden servir para acreditar la existencia de sustancia económica, pero pueden existir algunos casos en los que sean requeridos elementos demostrativos adicionales.

Al respecto, debe insistirse en que los elementos probatorios que se enuncian a continuación claramente no son exigidos por texto legal alguno, por lo que esta Sala adelanta el criterio respectivo, a fin de ilustrar los medios de prueba que podrían ser ofrecidos y que podrían servir para acreditar que se está ante operaciones con sustancia económica, específicamente en aquellos casos en los que la autoridad hacendaria sostiene que se trata de transacciones ficticias, simuladas o inexistentes.

a. Evidencia de la transacción, propiamente dicha:

- Análisis escritos relativos a la necesidad o pertinencia de adquirir el bien o contratar el servicio, utilizados para la toma de decisiones relacionadas con la transacción;
- Documentos relativos al ofrecimiento de los bienes o servicios;

- Documentos que acrediten las negociaciones previas a la contratación;
- Documentos que acrediten la formalización propiamente dicha de la transacción, es decir, los contratos correspondientes;
- Documentos que acrediten el seguimiento de los compromisos pactados;
- Documentos que acrediten la supervisión de los trabajos;
- Documentos que soporten la realización de los servicios y reportes periódicos de avance, entre otros;
- Entregables propiamente dichos;
- Documentos y asientos contables que acrediten la forma de pago y la efectiva realización de éste, así como documentos relacionados con dicha operación, como podrían ser los que demuestren la forma en la que se hubiere fondeado el pago;
- Opiniones escritas de asesores, relacionadas no solo con la necesidad o pertinencia de adquirir el bien o contratar el servicio, sino también con las características del proveedor que pudiera considerarse idóneo para contratar, así como con la transacción específicamente pactada con el proveedor de que se trate;
- Correspondencia que acredite todos los aspectos anteriores, no solo entre el proveedor y el cliente, sino también con asesores y otros terceros relacionados con la transacción;
- Documentos que acrediten aspectos relevantes del sector o rama en la que se desempeñe el contribuyente, relacionados con la necesidad o pertinencia de la adquisición del bien o la recepción del servicio.

A partir de estos elementos, será posible acreditar el proceso de decisión que llevó a la adquisición del bien o a la contratación del servicio; la existencia formalmente de un acuerdo entre las partes; los derechos y obligaciones que derivan de dicho acuerdo; así como los propósitos que se buscaban al contratar, y las consecuencias o efectos que tuvieron las transacciones respectivas, ya sea en la forma de fabricar, distribuir, administrar, etcétera.

- b. Opiniones de expertos (peritajes), en los que no solo se pueden acreditar los extremos soportados con documentales, sino también demostrar aspectos financieros o contables de la operación de que se trate, o bien, la rentabilidad del gasto o la inversión, la tasa de retorno, el impacto de las contraprestaciones, así como la eventual existencia de anomalías en la transacción, entre otros aspectos.

Con dichas pruebas se aportarían elementos en relación con el impacto de las transacciones y el valor económico que representen los derechos y obligaciones que deriven de las transacciones correspondientes.

- c. Otros elementos de prueba: la existencia efectiva de las operaciones también podría acreditarse con elementos con los que podría contar el propio contribuyente, relativa a la misma operación, o bien, a operaciones

similares que sean típicas o usuales en la rama o sector. A partir de dicha información, el contribuyente podría demostrar la pertinencia de la transacción o la existencia de algún patrón que evidencie lo idóneo o simplemente recomendables de la operación de que se trate, tal y como sucede con los siguientes:

- Correspondencia interna o con terceros (contadores externos, instituciones de crédito);
- Documentación que acredite la existencia de ofertas diversas de otros proveedores que finalmente no hubieren sido contratados;
- Documentación que pueda demostrar el resultado del tipo de transacción de que se trate en la situación de terceros;
- Documentación relativa a estructuras similares, sus resultados económicos, sus resultados fiscales, aspectos temporales relevantes, entre otros.

Es obvio que la relación anterior es simplemente ilustrativa, y que no se enuncian extremos exigibles por esta Sala, pues finalmente se trata de una carga procesal, y no corresponde al juzgador indicar a las partes las pruebas que acreditan los extremos de sus pretensiones. A mayor abundamiento, debe valorarse que no se trata de un pronunciamiento judicial al que deban ceñirse las partes, máxime si se aprecia que existen múltiples procedimientos de fiscalización en curso o ya concluidos, así como juicios ante este Tribunal, en los que podrían no haberse ofrecido pruebas como las que fueron enlistadas.

Simplemente, se precisan estos probables elementos probatorios, a manera de ilustración, no como un listado que deba agotarse, y a fin de que las partes que busquen desvirtuar o sostener la inexistencia de determinadas transacciones, puedan soportar tales pretensiones ante esta Sala.

Se invoca la tesis VIII-CASE-REF-35, sostenida por esta Sala especializada, cuyo rubro y texto es el siguiente:

SUSTANCIA ECONÓMICA. ELEMENTOS PROBATORIOS RELEVANTES PARA ACREDITAR SU EXISTENCIA CUANDO SE PRETENDE DEMOSTRAR LA PROCEDENCIA DE UN EFECTO FISCAL FAVORABLE AL CONTRIBUYENTE". A fin de que los particulares puedan soportar el derecho a otorgar plenos efectos jurídicos y económicos a sus transacciones cuando la autoridad hacendaria sostenga que se está ante operaciones ficticias, esta Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo ha reconocido a la sustancia económica de las transacciones como un estándar

objetivo, confiable en tanto que puede ser demostrado fácticamente, con elementos materiales, como los que se enuncia a continuación. Como punto de partida, el soporte documental de las operaciones desde luego no debe ser ficticio, y los documentos correspondientes deben poder ser explicados o justificados en la búsqueda de una ganancia o en la realización de un valor económico. Por ende, debe valorarse que si la sustancia económica se vincula con la modificación en la posición económica del particular, guardando estrecha relación con la razonable posibilidad de obtener una ganancia, ello implica una serie de conductas observables en quien adquiere los bienes o recibe los servicios, como son: diligencia en la contratación, supervisión sobre el efectivo cumplimiento de los compromisos pactados, exigencia de resultados; asimismo, resulta relevante acreditar la existencia del valor económico que los bienes o servicios representan para quien paga por ellos. De manera más concreta, se aprecia que existen distintas fuentes de evidencia disponibles para las partes, como son: la relativa a la transacción propiamente dicha (elementos a partir de los cuales sea posible acreditar el proceso de decisión que llevó a la adquisición del bien o a la contratación del servicio, la existencia formalmente de un acuerdo entre las partes, los derechos y obligaciones que derivan de dicho acuerdo, así como los propósitos que se buscaban al contratar, y las consecuencias o efectos que tuvieron las transacciones respectivas, ya sea en la forma de fabricar, distribuir, administrar, etcétera); las opiniones de expertos (peritajes que pudieran aportar elementos en relación con el impacto de las transacciones y el valor económico que representen los derechos y obligaciones que deriven de las transacciones correspondientes); así como algunos aspectos presuncionales o genéricos, relativos a patrones que se pudieran apreciar en cada caso (información con la que el contribuyente podría demostrar la pertinencia de la transacción o la existencia de algún patrón que evidencie lo idóneo o simplemente recomendables de la operación de que se trate en la rama o sector en la que opere el causante). Debe precisarse que dichos elementos se señalan de manera simplemente ilustrativa, con el propósito de que las partes que busquen desvirtuar o sostener la inexistencia de determinadas transacciones, puedan soportar tales pretensiones ante esta Sala. Igualmente, debe tomarse en cuenta que estas eventuales pruebas tienen en cada caso una particular forma de valoración, a veces conforme al sistema de la prueba libre, al de la prueba tasada, o conforme a la sana crítica, debiendo destacarse que la mayoría de las apuntadas son documentales privadas, motivo por el cual resultará relevante tener presente que, como tales, a efecto de ser eficaces para demostrar un extremo legal, deben ser adminiculadas con otros elementos de convicción, atento a lo dispuesto por el artículo 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles. Todo lo anterior, sin soslayar que, para que puedan ser tomadas en cuenta en esta sede las pruebas que lleguen a aportarse para contradecir lo afirmado por la autoridad en el sentido de que se trata de operaciones inexistentes, desde luego debe cumplirse con lo establecido en el artículo 58-24 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, por lo que debe tratarse de elementos probatorios que ya se hubieren ofrecido ante la autoridad hacendaria en el procedimiento de fiscalización o en el recurso de revocación, o bien, en el acuerdo conclusivo que se hubiere intentado.

Resulta también evidente, pero no está de más precisar, que estas eventuales pruebas tienen en cada caso una particular forma de valoración, a veces conforme al sistema de la prueba libre, al de la prueba tasada, o conforme a la sana crítica (según las reglas establecidas por la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el Código Federal de Procedimientos Civiles, o bien, criterios jurisprudenciales), debiendo destacarse que la mayoría de las apuntadas son documentales privadas, motivo por el cual resultará relevante tener presente que, como tales, a efecto de ser eficaces para demostrar un extremo legal, deben ser adminiculadas con otros elementos de convicción, atento a lo dispuesto por el artículo 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles, mismo que dispone lo siguiente:

“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”.

Asimismo, debe precisarse que los medios de convicción enunciados en todo caso se entenderían como parte del soporte de las operaciones o transacciones en relación con las cuales se pretende la aplicación u obtención de un efecto fiscal benéfico para el contribuyente, como podrían ser deducciones o acreditamientos; motivo por el cual, formarían parte de la contabilidad del contribuyente, de tal suerte que no podría argumentarse que se trata de documentación ajena al causante.

Finalmente, no está de más precisar que, para que puedan ser tomadas en cuenta en esta sede las pruebas que lleguen a aportarse para contradecir lo afirmado por la autoridad en el sentido de que se trata de operaciones inexistentes, desde luego debe cumplirse con lo establecido en el artículo 58-24 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, por lo que debe tratarse de elementos probatorios que ya se hubieren ofrecido ante la autoridad hacendaria en el procedimiento de fiscalización o en el recurso de revocación, o bien, en el acuerdo conclusivo que se hubiere intentado.

En las condiciones descritas, habiendo desarrollado el tema sobre los extremos que pueden desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones, así como sobre las pruebas que podrían soportar tal pretensión, a continuación se procede a analizar si, en el caso concreto, la actora acreditó suficientemente la efectiva existencia de las operaciones que llevó a cabo con su proveedor, a fin de soportar la materialidad de dichas transacciones.

Ahora bien, en relación al tema que se dilucida, esta Juzgadora, con la finalidad de resolver los argumentos de agravio de la demandante y determinar si como lo afirma, sí se encuentra acreditada materialmente la realización de las operaciones

relacionadas con el proveedor ***** * ***** ** ***** ***** ** ** *****¹⁴⁷ y por lo tanto, resulta procedente la deducción en cantidad de \$1,066,232.56, considera que debe resolverse la interrogante que se plantea enseguida:

¿Acreditar la materialidad de las operaciones es o no, un requisito de procedencia para las deducciones y/o acreditamientos?

Esta Juzgadora estima que la respuesta a la interrogante planteada debe ser afirmativa.

Para sostener lo anterior, 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.

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.

Durante la práctica de una visita domiciliaria o de una revisión de gabinete, en términos de los artículos 46 y 48 del Código Fiscal de la Federación, respectivamente, la autoridad hacendaria tiene la obligación de asentar en actas parciales o en un oficio de observaciones, de forma circunstanciada, los hechos u omisiones advertidos en la contabilidad del contribuyente que pudieran entrañar el incumplimiento de sus obligaciones fiscales; así como de otorgarle un plazo específico para que esté en aptitud de presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen esos hechos u omisiones, o bien, corregir su situación fiscal para evitar que se le finque

¹⁴⁷ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

un crédito fiscal con base en la irregularidad advertida en su contabilidad y demás documentación.

Para lograrlo, la autoridad podrá presumir que son inexistentes las operaciones respaldadas por comprobantes fiscales, siempre que esta presunción se fundamente en información objetiva, esto es, debe tener como sustento alguna de las causas detalladas en el párrafo primero del artículo en comento, las que, en general, aluden a la falta de capacidad operativa del contribuyente para llevar a cabo las operaciones a que refieren los comprobantes fiscales que emite, o bien, que no esté localizable, entre otras hipótesis.

Así, para verificar que los comprobantes fiscales cumplen con los requisitos legales o que fueron idóneos para respaldar las pretensiones del contribuyente a quien le fueron emitidos, la autoridad fiscal cuenta con las facultades de comprobación contempladas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, específicamente en las fracciones II, III y IX, las cuales podrá ejercer, siempre y cuando no hayan caducado sus facultades de determinación conforme a lo previsto en el artículo 67 del citado Código Tributario.

En este sentido, si durante el ejercicio de las facultades de comprobación, con el objeto de acreditar el cumplimiento de una obligación fiscal, el contribuyente 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.

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.

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S1-6/2019)

PRECEDENTES:

VIII-P-1aS-216

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 4351/16-07-01-4-OT/1124/17-S1-04-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 15 de agosto de 2017, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Rafael Anzures Uribe.- Secretaria: Lic. Ana María Reyna Ángel.

(Tesis aprobada en sesión de 5 de octubre de 2017)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año II. No. 16. Noviembre 2017. p. 315

VIII-P-1aS-398

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 582/17-29-01-6/875/18-S1-02-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 7 de agosto de 2018, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrada Ponente: Nora Elizabeth Urby Genel.- Secretaria: Lic. Brenda Virginia Alarcón Antonio.

(Tesis aprobada en sesión de 7 de agosto de 2018)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 26. Septiembre 2018. p. 162

VIII-P-1aS-399

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 3276/16-11-01-3/AC1/31/18-S1-05-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 9 de agosto de 2018, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Julián Alfonso Olivas Ugalde.- Secretario: Lic. Marco Antonio Palacios Ornelas.

(Tesis aprobada en sesión de 9 de agosto de 2018)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 26. Septiembre 2018. p. 162

VIII-P-1aS-400

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1826/17-06-02-4/1355/18-S1-02-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 9 de agosto de 2018, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrada Ponente: Nora Elizabeth Urby Genel.- Secretaria: Lic. Brenda Virginia Alarcón Antonio.

(Tesis aprobada en sesión de 9 de agosto de 2018)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 26. Septiembre 2018. p. 162

VIII-P-1aS-466

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 18272/17-17-08-6/1897/18-S1-04-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 18 de octubre de 2018, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Rafael Anzures Uribe.- Secretaria: Lic. Ana María Reyna Ángel.

(Tesis aprobada en sesión de 18 de octubre de 2018)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 28. Noviembre 2018. p. 599

Así lo acordó la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en la sesión privada celebrada el día doce de febrero de dos mil diecinueve.- Firman, el Magistrado RAFAEL ESTRADA SÁMANO, Presidente de la Primera Sección, ante la Licenciada Teresa Isabel Téllez Martínez, Secretaria Adjunta de Acuerdos de la Primera Sección, quien da fe.

En este orden de ideas, este Órgano Juzgador concluye que durante el ejercicio de facultades de comprobación, cuando las autoridades fiscales adviertan que la contabilidad y demás documentos presentados por el contribuyente describen operaciones que no se realizaron, es un requisito necesario demostrar la materialidad de las operaciones que generaron los ingresos gravados o los gastos deducidos, para su procedencia, y quien está obligado a ello es la contribuyente que afirma haber realizado esas operaciones ya que a las mismas les dio un efecto fiscal.

Ahora bien, dada la respuesta afirmativa a la pregunta anterior, esta juzgadora considera que es necesario dilucidar la cuestión que se plantea enseguida:

En el caso que nos ocupa ¿Cuál es el deber y nivel probatorio, respecto de las operaciones celebradas por la contribuyente, actora en este juicio, con su proveedor?

Para sustentar la determinación a la cual habrá de arribar esta Juzgadora, es conveniente partir del hecho de que cuando las autoridades fiscales durante el ejercicio de sus facultades de comprobación adviertan que los documentos presentados por los contribuyentes, 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, que es del tenor 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.

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S2/24/2019)

PRECEDENTES:

VIII-P-2aS-290

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 3509/16-07-02-5/2354/17-S2-08-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el 24 de abril de 2018, por mayoría de 4 votos a favor y 1 voto en contra.- Magistrado Ponente: Víctor Martín Orduña Muñoz.- Secretaria: Lic. Alin Paulina Gutiérrez Verdeja.

(Tesis aprobada en sesión de 24 de abril de 2018)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 23. Junio 2018. p. 229

VIII-P-2aS-441

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 7446/15-07-02-9/1858/16-S2-06-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 9 de abril de 2019, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Juan Manuel Jiménez Illescas.- Secretario: Lic. Galdino Orozco Parejas.

(Tesis aprobada en sesión de 9 de abril de 2019)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año IV. No. 33. Abril 2019. p. 395

VIII-P-2aS-466

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 7161/16-06-03-5/ 2546/18-S2-06-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 4 de junio de 2019, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Juan Manuel Jiménez Illescas.- Secretario: Lic. Galdino Orozco Parejas.

(Tesis aprobada en sesión de 4 de junio de 2019)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año IV. No. 36. Julio 2019. p. 246

VIII-P-2aS-482

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1392/18-12-01-3-OT/531/19-S2-06-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 4 de julio de 2019, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Juan Manuel Jiménez Illescas.- Secretaria: Lic. Gabriela Mendoza Flores.

(Tesis aprobada en sesión de 4 de julio de 2019)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año IV. No. 37. Agosto 2019. p. 268

VIII-P-2aS-495

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 9660/16-17-08-6/669/18-S2-07-04.- Resuelto por la

Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 9 de julio de 2019, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrada Ponente: Magda Zulema Mosri Gutiérrez.- Secretario: Lic. José Antonio Rivera Vargas.

(Tesis aprobada en sesión de 9 de julio de 2019)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año IV. No. 38. Septiembre 2019. p. 288

Así lo acordó la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión celebrada el 15 de octubre de 2019.- Firman el Magistrado Doctor Alfredo Salgado Loyo, Presidente de la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, y la Licenciada Andrea Guadalupe Aguirre Ornelas, Secretaria Adjunta de Acuerdos, quien da fe.

R.T.F.J.A. Octava Época. Año IV. No. 41. Diciembre 2019. p. 18

En otro aspecto, es importante tener en consideración lo dispuesto en 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 antes transcritos se colige, que en los juicios tramitados ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, la parte actora 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 los 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, contemplada 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 éstos consistan en hechos positivos y el demandado la de sus excepciones.

Por su parte, del transcrito artículo 82, fracción I, del Código Federal de Procedimientos Civiles, 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.

Ahora bien, en el caso que nos ocupa, la actora sostiene sustancialmente que es ilegal el rechazo de las deducciones en cantidad \$1,066,232.56, para efectos del Impuesto Sobre la Renta; correspondientes a la operaciones relacionadas con el proveedor ***** * ***** ** ***** ***** **** ** ****,¹⁴⁸ al considerarse la falta de materialidad, toda vez que contrario a lo que sostiene la enjuiciada, **sí se llevó a cabo la realización de esas operaciones**, esto es, la actora hace una afirmación.

En relación a lo anterior, es posible precisar que, si durante el ejercicio de las facultades de comprobación, la 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 o los gastos deducidos.

Ahora bien, en el presente caso, no existe discusión respecto a que los comprobantes fiscales exhibidos por la contribuyente de su proveedor ***** * ***** ** ***** ***** **** ** ****,¹⁴⁹ cumplan con lo previsto en los numerales 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, ya que, dentro de los motivos del rechazo de la deducción (Impuesto Sobre la Renta) la autoridad no apuntó la carencia de alguno de estos requisitos, lo que no implica que al estudiar la procedencia de las deducciones y/o acreditamientos respectivos, esta Sala no pueda analizar los comprobantes fiscales.

No obstante lo anterior, la autoridad demandada sí está facultada para verificar si ese soporte documental efectivamente consigna un hecho gravado por una contribución. En este sentido, el que no sean cuestionados los comprobantes fiscales

¹⁴⁸ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

¹⁴⁹ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

por lo que hace a los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, no implica que proceda de forma automática el efecto fiscal que se les pretenda aplicar, como en el caso, la deducción (Impuesto Sobre la Renta) pues al advertir por diversos medios que las operaciones a que se refieren las facturas es inexistente, la autoridad estará en posibilidad de desconocer el efecto fiscal que el contribuyente pretende con dichos documentos, ya sea acumulación de ingreso, deducción o acreditamiento, inclusive, pues no existe el hecho gravado por la contribución.

En este sentido, el valor probatorio de un comprobante fiscal siempre quedará sujeto a las facultades de comprobación de la autoridad, quien determinará si procede el efecto fiscal que el contribuyente le atribuye, tal y como se desprende de la jurisprudencia VIII-J-1aS-52, establecida por la Primera Sección de la Sala Superior de este Tribunal, de rubro y contenido siguientes:

COMPROBANTES FISCALES. EL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 29 Y 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO OBLIGA A LA AUTORIDAD A RECONOCER DE FORMA AUTOMÁTICA EL EFECTO FISCAL QUE CON ESTOS SE PRETENDE.-La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. CLXXX/2013, 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. Sin embargo, la autoridad está facultada para verificar si ese soporte documental (factura) 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. En este sentido, el valor probatorio de una factura, siempre quedará sujeto a las facultades de comprobación de la autoridad, quien determinará si procede el efecto fiscal que el contribuyente le atribuye.

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S1-18/2018)

PRECEDENTES:

VIII-P-1aS-214

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 4351/16-07-01-4-OT/1124/17-S1-04-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 15 de agosto de 2017, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Rafael Anzures Uribe.- Secretaria: Lic. Ana María Reyna Ángel.

(Tesis aprobada en sesión de 5 de octubre de 2017)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año II. No. 16. Noviembre 2017. p. 314

VIII-P-1aS-215

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 4858/16-07-02-6/2097/17-S1-04-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 24 de octubre de 2017, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Rafael Anzures Uribe.- Secretaria: Lic. Ana María Reyna Ángel.

(Tesis aprobada en sesión de 24 de octubre de 2017)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año II. No. 16. Noviembre 2017. p. 314

VIII-P-1aS-324

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 20202/16-17-14-8/2701/17-S1-03-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 13 de febrero de 2018, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Rafael Estrada Sámano.- Secretaria: Lic. Elizabeth Camacho Márquez.

(Tesis aprobada en sesión de 13 de febrero de 2018)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 20. Marzo 2018. p. 208

VIII-P-1aS-367

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2732/16-08-01-6/ 1776/17-S1-05-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 24 de mayo de 2018, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Julián Alfonso Olivas Ugalde.- Secretario: Lic. Roberto Carlos Ayala Martínez.

(Tesis aprobada en sesión de 24 de mayo de 2018)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 23. Junio 2018. p. 150

VIII-P-1aS-381

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1327/17-07-02-9/556/18-S1-01-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 21 de junio de 2018, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Manuel Luciano Hallivis Pelayo.- Secretaria: Lic. Rosa Alejandra Bustosoria y Moreno.

(Tesis aprobada en sesión de 21 de junio de 2018)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 24. Julio 2018. p. 355

Así lo acordó la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en la sesión privada celebrada el día 21 de agosto de dos mil dieciocho.- Firman, el Magistrado JULIÁN ALFONSO OLIVAS UGALDE, Presidente de la Primera Sección, ante la Licenciada María del Consuelo Hernández Márquez, Secretaria Adjunta de Acuerdos de la Primera Sección, quien da fe.

R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 27. Octubre 2018. p. 103

Aunado a lo anterior, en la jurisprudencia PC.VIII. J/1 A (10a.), se ha sostenido que, cuando el contribuyente lleve a cabo una deducción, un acreditamiento, o bien, solicite una devolución de impuestos, con base en comprobantes fiscales expedidos por terceros, el rechazo de la deducción o acreditamiento o bien la negativa de devolución, no puede sostenerse en el cumplimiento de las obligaciones de los emisores de las facturas, ya que el derecho del solicitante a dicha devolución, deducción o acreditamiento no puede hacerse depender del cumplimiento de obligaciones que no les son imputables.

A continuación se transcribe la Jurisprudencia PC.VIII. J/1 A (10a.), sostenida por el Pleno del Octavo Circuito, Décima Época, de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 24, Noviembre de 2015, Tomo II, página 1977, cuyo rubro y texto disponen:

IMPUESTOS. EL DERECHO DEL CONTRIBUYENTE A SU DEVOLUCIÓN O DEDUCCIÓN CUANDO LA SOLICITE CON BASE EN COMPROBANTES FISCALES EXPEDIDOS POR TERCEROS, NO PUEDE HACERSE DEPENDER DEL CUMPLIMIENTO DE ÉSTOS A SUS OBLIGACIONES FISCALES [APLICABILIDAD DE LA JURISPRUDENCIA [2a./J. 87/2013 \(10a.\) \(*\)](#)]. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la citada jurisprudencia sostuvo que el hecho de que el

contribuyente que expide comprobantes fiscales no haya dado aviso a la autoridad fiscal respecto a su cambio de domicilio y, por ende, no se encuentre localizable, no trae como consecuencia necesaria que éstos sean nulos o carezcan de valor probatorio, pues esa omisión, aisladamente considerada, no da lugar a la referida sanción, por no encontrarse prevista en esos términos en los artículos [27, 29 y 29-A, del Código Fiscal de la Federación](#). Por ello, es correcta su aplicación cuando el contribuyente solicite la devolución o deducción de impuestos con base en comprobantes fiscales expedidos por terceros, aun cuando éstos no hubieran presentado la declaración correspondiente al mes solicitado, ya que el derecho del solicitante a dicha devolución o deducción no puede hacerse depender del cumplimiento de obligaciones que no les son imputables, sin que tal circunstancia coarte la facultad de la autoridad para que se acredite ante ella que efectivamente se llevó a cabo la transacción, ya que se vincula con cargas probatorias del propio solicitante como es el hecho de que realmente haya realizado el pago al tercero por el servicio o por el bien que ampara la factura, y también que ese servicio o bien adquirido haya sido indispensable para la consecución de su objeto social.

Como ya se apuntó en párrafos que anteceden, en el caso sujeto de estudio la enjuiciada no cuestiona que los comprobantes fiscales cumplan con los requisitos previstos en los numerales 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, pero ello no da como consecuencia natural que en automático proceda y se dé como válida la operación, como es la procedencia de la deducción pretendida (Impuesto Sobre la Renta), ya que la autoridad de manera fundada y motivada puede cuestionar la materialidad de las operaciones que amparan los comprobantes fiscales.

En efecto, cuando el contribuyente pretenda obtener efectos fiscales, tales como una deducción o un acreditamiento, con base en comprobantes fiscales expedidos por terceros, y ello se dé en concatenación con el hecho de que su proveedor no cuente con personal y los activos suficientes o idóneos para desarrollar sus actividades económicas o para llevar a cabo las operaciones amparadas en dichos comprobantes, tal circunstancia no tiene la trascendencia de privar al contribuyente del ejercicio de los derechos sustantivos que amparan los comprobantes, pero tampoco que éstos procedan en automático, sin necesidad de comprobar otros extremos, pues, ello haría, que las facultades de comprobación con que cuentan las autoridades fiscales no tuvieran sentido alguno.

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 a la**

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 que haya exhibido.

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.

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/38/2019)

PRECEDENTES:

VIII-P-SS-222

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1560/16-25-01-5-ST/3503/17-PL-04-04.- Resuelto por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 24 de enero de 2018, por unanimidad de 11 votos a favor.- Magistrado Ponente: Rafael Anzures Uribe.- Secretaria: Lic. Ana María Reyna Ángel.

(Tesis aprobada en sesión de 25 de abril de 2018)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 22. Mayo 2018 p. 36

VIII-P-SS-270

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 4827/16-08-01-1/1155/18-PL-04-04.- Resuelto por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 26 de septiembre de 2018, por unanimidad de 10 de votos a favor.- Magistrado Ponente: Rafael Anzures Uribe.- Secretaria: Lic. Lizbeth Dennise Ramírez Valverde.

(Tesis aprobada en sesión de 26 de septiembre de 2018)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 27. Octubre 2018. p. 253

VIII-P-SS-362

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 18123/16-17-07-2/2135/17-PL-06-04.- Resuelto por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 19 de junio de 2019, por mayoría de 8 de votos a favor y 2 votos con los puntos resolutivos.- Magistrado Ponente: Juan Manuel Jiménez Illescas.- Secretario: Lic. Galdino Orozco Parejas.

(Tesis aprobada en sesión de 19 de junio de 2019)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año IV. No. 36. Julio 2019. p. 112

Así lo acordó el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión del día veintiocho de agosto de dos mil diecinueve, ordenándose su publicación en la Revista de este Órgano Jurisdiccional. - Firman el Magistrado Carlos Chaurand Arzate, Presidente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, y el Licenciado Tomás Enrique Sánchez Silva, Secretario General de Acuerdos, quien da fe.

R.T.F.J.A. Octava Época. Año IV. No. 38. Septiembre 2019. p. 66

Por tanto, en el presente juicio, como ya se indicó anteriormente, **la carga de la prueba a fin de demostrar la efectiva realización de las operaciones con el proveedor ***** ** ***** ** ***** ** *****¹⁵⁰, recae en la propia actora**, porque es ella quien afirma que sí existieron esas operaciones amparadas con los comprobantes fiscales que le fueron expedidos.

Una vez que se determinó lo anterior, la problemática en el presente asunto será estudiada, por cuestión metodológica, en función de la siguiente pregunta:

¿La actora acredita la materialidad de las operaciones que le fueron facturados por su proveedor *** ** ***** ** ***** ** *****?¹⁵¹**

En primer lugar, es importante establecer que la autoridad consideró insuficiente la información y documentación aportada por la actora respecto de las operaciones realizadas entre ella y ***** ** ***** ** ***** ** *****¹⁵², para acreditar la materialidad de dichas operaciones, lo que tuvo como consecuencia que las operaciones consignadas en los comprobantes fiscales digitales por internet emitidos por dicha empresa no fueran objeto de ley, ya que no se consideran dentro de las deducciones que señala el artículo 25 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en 2019.

De igual manera, es conveniente recordar que por tal motivo, la autoridad determinó rechazar como deducciones la cantidad de \$1,066,232.56, para efectos del Impuesto Sobre la Renta, en virtud de que no se comprobaron las operaciones realizadas por la empresa actora con ***** ** ***** ** ***** ** *****¹⁵³, al carecer de documentación comprobatoria, incumpliendo con los dispuesto en los artículos 25 y 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2019.

¹⁵⁰ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

¹⁵¹ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

¹⁵² NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

¹⁵³ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

Una vez expuesto lo anterior sobre los elementos objetivos que pueden servir para demostrar que las operaciones respectivas sí contarían con materialidad, se está en posibilidad de formular las siguientes precisiones:

➔ A juicio de esta Sala, perseguir una finalidad válida que incidentalmente resulte en una reducción de la carga fiscal no es una práctica evasiva o elusiva reprochable por el ordenamiento fiscal.

➔ Si una transacción objetivamente afecta la posición económica neta del contribuyente, su esfera jurídica —derechos y obligaciones— o sus intereses ajenos a los aspectos fiscales, no debería avalarse la desautorización de los efectos legales que le corresponden, únicamente por sostenerse que se originó por razones fiscales. En otras palabras, a una operación con sustancia económica normalmente deberán reconocérsele los efectos fiscales que legalmente le correspondan, aun ante la ausencia de un propósito distinto al puramente fiscal.

➔ Lo verdaderamente relevante no es si la transacción tuvo *propósitos* independientes a los fiscales, sino si tuvo *consecuencias fiscales independientes*, y si éstas fueron lo suficientemente significativas como para superar el umbral a partir del cual se permita afirmar que la operación cuenta con sustancia económica.

Ahora, corresponde determinar los elementos probatorios que podrían ser aportados para acreditar tales extremos, puntualizándose en el hecho de que el soporte documental de las operaciones no debe ser ficticio, y los documentos correspondientes deben poder ser explicados o justificados en la búsqueda de una ganancia o en la realización de un valor económico.

También se precisa que, las pruebas tienen en cada caso una particular forma de valoración, a veces conforme al sistema de la prueba libre, al de la prueba tasada, o conforme a la sana crítica —según las reglas establecidas por la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el Código Federal de Procedimientos Civiles, o bien, criterios jurisprudenciales— debiendo destacarse que la mayoría de las apuntadas son documentales privadas, motivo por el cual resultará relevante tener presente que, como tales, a efecto de ser eficaces para demostrar un extremo legal, deben ser administradas con otros elementos de convicción, atento a lo dispuesto por el artículo 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles.

Asimismo, debe precisarse que los medios de convicción enunciados en todo caso se entenderían como parte del soporte de las operaciones o transacciones en relación con las cuales se pretende la aplicación u obtención de un efecto fiscal

benéfico para el particular (como podrían ser deducciones, acreditamientos o, eventualmente, la procedencia de una solicitud de devolución de contribuciones), motivo por el cual, formarían parte de la contabilidad del contribuyente, de tal suerte que no podría argumentarse que se trata de documentación ajena al causante.

Finalmente, no está de más precisar que, para que puedan ser tomadas en cuenta en esta sede las pruebas que lleguen a aportarse para contradecir lo afirmado por la autoridad en el sentido de que se trata de operaciones inexistentes, desde luego debe cumplirse con lo establecido en el artículo 58-24 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, por lo que debe tratarse de elementos probatorios que ya se hubieren ofrecido ante la autoridad hacendaria en el procedimiento de fiscalización o en el recurso de revocación, o bien, en el acuerdo conclusivo que se hubiere intentado.

En las condiciones descritas, habiendo desarrollado sobre los extremos que pueden desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones, así como sobre las pruebas que podrían soportar tal pretensión, a continuación, se procede a analizar si, en el caso concreto, la empresa actora acreditó la efectiva existencia de las operaciones que llevó a cabo con su proveedor ***** * ***** ** ***** ***** **** ** *****¹⁵⁴, a fin de soportar la materialidad de dichas transacciones.

Así, en principio, es pertinente destacar que la demandada cuestionó la prestación de los servicios que amparan las facturas que se describen en la siguiente digitalización:

IMAGEN

Al respecto, conviene recordar que en el caso sujeto de estudio la enjuiciada no cuestiona que los comprobantes fiscales que menciona en su resolución cumplan con los requisitos previstos en los numerales 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación; sin embargo, ello sólo demostraría que documentalmente están amparadas la prestación de los servicios de administración de negocios que se indican en los comprobantes fiscales, más no que en realidad éstos se hubieran entregado por los proveedores a la hoy demandante, y por consiguiente, la autoridad fiscal sí puede

¹⁵⁴ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

cuestionar la materialidad de las operaciones que amparan los comprobantes fiscales.

Así, cuestionada la operación que ampara el comprobante, atendiendo a la carga probatoria del juicio contencioso administrativo, corresponde al demandante aportar otros medios de prueba para demostrar su materialidad. Al efecto, es aplicable la tesis de jurisprudencia VIII-J-1aS-115, emitida por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, consultable en su Revista, Octava Época, año VI, número 56, de julio de 2021, página 30; que se inserta:

COMPROBANTES FISCALES. LOS REGISTROS CONTABLES DEBEN ESTAR APOYADOS CON LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA CORRESPONDIENTE, POR LO QUE SI ÚNICAMENTE OBRAN AQUELLOS, LA AUTORIDAD FISCALIZADORA ESTÁ EN POSIBILIDADES DE DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES DESCRITAS EN ELLOS. - La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis 1a. CLXXX/2013, cuyo rubro es: "COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES", señaló 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, teniendo la función de dejar constancia fehaciente de que existió un hecho o acto gravado para deducir y acreditar determinados conceptos para efectos tributarios. Por su parte, el artículo 29 fracciones I y VI, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación -legislación vigente en el ejercicio fiscal 2014- establece que los sistemas y registros contables deben identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que aquellos puedan identificarse con las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo las actividades liberadas de pago por las disposiciones aplicables. En ese tenor, de la adminiculación del concepto de comprobantes fiscales, con lo previsto en el artículo mencionado con antelación, se tiene que los comprobantes fiscales no se pueden considerar perfectos per se, para acreditar la materialidad de las operaciones consignadas en ellos, ya que para que se considere real y probado su contenido, es indispensable que estén respaldados en los elementos documentales que comprueben que lo consignado en ellos, existió realmente; lo que implica la condición de contar con la documentación comprobatoria idónea para que se acredite el contenido de las operaciones detalladas. De ese modo, si el contribuyente auditado es omiso en exhibir la documentación comprobatoria que sirva de complemento y demuestre la materialización de los hechos consignados en los comprobantes fiscales exhibidos, la autoridad hacendaria válidamente podrá cuestionar la existencia de las operaciones descritas, ya que es imprescindible adminicular los comprobantes fiscales, con diversa documentación comprobatoria, para así tener certeza de que las operaciones consignadas en tales documentos existieron en la vida material.

De lo anterior, podemos concluir, que como ya se ha señalado anteriormente, no resulta suficiente que la demandante cuente con facturas y los elementos con los que acredite un pago (transferencias bancarias y/o registro en la contabilidad), ya que la autoridad en ejercicio de las facultades de comprobación contempladas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, cuenta 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 sólo de esa forma se tendrá certeza de la existencia de las

operaciones que ahí se describen.

En relación a los comprobantes fiscales digitales por internet a que se ha hecho alusión, se destaca lo que ya se ha determinado en párrafos que anteceden, es decir que no es suficiente la exhibición del comprobante fiscal, su pago y la información contable donde se muestre esa operación (como en el caso ocurre, pues la actora exhibió: el **registro contable denominado “AP Edit Report - Multi-Moneda”** de fecha 01 de octubre de 2021 (batch 76582); el **registro contable denominado “Detalle Cuenta/Entidad”**, de las cuentas 120216, 120219 y 521000, de fecha 02 de marzo de 2022; el **auxiliar contable denominado “Detail General Ledger - Multi-Moneda”** de la cuentas 12216, 120219 y 521000; los **documentos denominados “batch”** números 076111, 076582, 76627, 076809, 76943, 76944, 077814; los **comprobantes de operación de transferencia interbancaria** del banco Santander de fechas 12 de julio, 06 y 20 de septiembre, 04 y 18 de octubre, todos de 2019 y 03 de enero de 2020; las **solicitudes de pago** relacionados con las facturas * *****, * *****, * *****, * *****, * *****, * *****,¹⁵⁵ las **remisiones** con números de folio 11852, 11955, 12009, 12096; las **órdenes de compra** números 003237, 003260, 003265, 003276, 003277 y 003307; las **hojas de especificaciones** de fechas 26 de junio, 22 de agosto, 03 de septiembre, 24 de septiembre y 28 de noviembre, todos de 2019; las **solicitudes de compra** de fechas 25 de junio y 27 de noviembre de 2019; los **documentos denominados “Purchase Request”** de 19 y 30 de agosto de 2019 y 03 y 17 de septiembre de 2019, sino que se exige que se acredite la materialidad de las operaciones celebradas, y la razón de negocios que las originó.

Por tanto, para acreditar la materialidad de las operaciones se deben de aportar elementos físicos, como documentos, archivos fotográficos, o alguno otro, a partir de los cuales sea posible verificar y acreditar una operación o situación jurídica, por tanto, **la actora debe aportar la información que efectivamente demuestre de manera real y categórica que recibió un bien o un servicio**; es decir, documentos que demuestren que las operaciones son reales.

En efecto, una vez que la autoridad fiscal ha cuestionado la materialidad de los bienes o servicios amparados por los comprobantes fiscales digitales por internet, es necesario que la actora acompañe a esos comprobantes la documentación

soporte de las operaciones, **de las cuales se observe que efectivamente fueron entregados a la actora los bienes motivo de la compraventa**, esto es, **la real adquisición y existencia de los bienes** por los que los proveedores expidieron las facturas a la demandante.

En relación a lo anterior, es pertinente destacar que en la resolución originalmente recurrida, la autoridad fiscal precisó que del análisis a la documentación proporcionada para desvirtuar los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, consistentes en facturas, comprobantes de pago, solicitudes de pago, remisiones, órdenes de compra, hojas de especificaciones y solicitudes de compra, se concluyó lo siguiente:

- ✓ Se valoraron las pruebas aportadas por la contribuyente mediante escritos de fechas 25 de octubre de 2021, 26 de noviembre de 2021, 01 de abril de 2022, 08 de agosto de 2022 y 29 de septiembre de 2022.
- ✓ Por lo que se refiere al importe de \$1,066,232.56, la contribuyente revisada no desvirtúa las deducciones por las operaciones con la empresa ***** * ***** ** ***** ***** **** ** ****,¹⁵⁶ por carecer de materialidad.
- ✓ Que forman parte de las deducciones declaradas bajo el concepto de costo de ventas (de las cuales no se tuvieron elementos para poder verificar que las mismas formaron parte de las deducciones declaradas bajo el concepto de costo de ventas, dado que no se proporcionó la documentación comprobatoria que respalde la manera en que determinó el costo de lo vendido).
- ✓ Que de las documentales proporcionadas no se acredita haber adquirido la mercancía señalada en el concepto facturado.
- ✓ Que la contribuyente no proporcionó los elementos necesarios que realmente respaldan la operación realizada y que ésta sea un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta.
- ✓ Que los comprobantes fiscales que la contribuyente pretende deducir corresponden a las operaciones realizadas con el proveedor ***** * ***** ** ***** ***** **** ** ****,¹⁵⁷ no tiene efecto fiscal alguno dado que la contribuyente revisada no acreditó haber realizado dichas operaciones.

Como se observa, la autoridad fiscal realizó el análisis de la documentación aportada por la actora, de la que concluyó que no era posible verificar la existencia material de los bienes adquiridos del proveedor ***** * ***** ** ***** ***** **** ** ****¹⁵⁸

¹⁵⁶ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL
¹⁵⁷ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL
¹⁵⁸ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

Así, para tomar una decisión al respecto **(C)**; conviene relatar cuales fueron las pruebas aportadas por la actora **(A)**; y el alcance y valor probatorio de las mismas **(B)**.

A. Pruebas aportadas por la actora.

En este contexto, esta Sala observa que dentro del dispositivo de almacenamiento USB, aportado por la enjuiciante, específicamente en la carpeta denominada “ANEXO 7 ***** * ***** Materialidad” se encuentran agregadas, entre otras, las pruebas que se listan a continuación:

IMAGEN

De los cuales, la carpeta identificada como “2 ***** * ***** ** ***** ** ** **”¹⁵⁹, localizado en la ubicación *F:*****\ANEXO 7 ***** * ***** Materialidad*, contiene las pruebas que se enunciaron en párrafos precedentes; asimismo se localiza el archivo “4 Escrito 08-03-22 Explicación Materialidad”.

Ahora bien, se procede a analizar si con las pruebas aportadas en el procedimiento fiscalizador, mismas que fueron presentadas en el acuerdo conclusivo llevado ante la Prodecon, se logra demostrar la materialidad de las operaciones consignadas en las facturas que sustentan el pretendido derecho de deducción, las cuales, de acuerdo a lo manifestado por la empresa actora, los comprobantes fiscales digitales por internet números ***** y ***** corresponden a materiales que se utilizan para una inversión en proceso; los comprobantes fiscales digitales por internet números ***** y ***** corresponden a materiales que se utilizan para la torre de izaje; y los comprobantes números ***** y ***** son materiales que se utilizan para la fabricación de proyecto; así esta juzgadora advierte las descripciones de los comprobantes antes señalados y observa que se trata de los materiales que se muestran en las siguientes digitalizaciones:

Comprobante fiscal digital por internet *****

IMAGEN

¹⁵⁹ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

Comprobante fiscal digital por internet *****

IMAGEN

Comprobante fiscal digital por internet *****

IMAGEN

Comprobante fiscal digital por internet *****

IMAGEN

Comprobante fiscal digital por internet *****

IMAGEN

Comprobante fiscal digital por internet *****

IMAGEN

Comprobante fiscal digital por internet *****

IMAGEN

Para lo cual, a continuación se analiza el valor y alcance probatorio de los documentos que al efecto exhibió.

B. Alcance y valor probatorio de las mismas.

Al respecto, se precisa que la valoración de las pruebas se realiza a partir de dos enfoques; uno relacionado con el continente y el otro con el contenido, el primero de los cuales tiene como propósito definir qué autoridad formal tiene el respectivo elemento de juicio para la demostración de hechos en general.

Esto se logra al conocerse qué tipo de prueba está valorándose, pues la ley asigna a los objetos demostrativos un valor probatorio pleno o relativo, previa su clasificación en diversas especies (documentos públicos, privados, testimoniales, dictámenes periciales, etcétera.), derivada de aspectos adjetivos de aquéllos, tales como su procedimiento y condiciones de elaboración, su autor y en general lo atinente a su génesis.

El segundo de los enfoques en alusión está vinculado con la capacidad de la correspondiente probanza, como medio para acreditar la realización de hechos

particulares, concretamente los afirmados por las partes.

A través de aquél el juzgador buscará establecer cuáles hechos quedan demostrados mediante la prueba de que se trate, lo que se conseguirá al examinar el contenido de la misma, reconociéndose así su alcance probatorio.

De todo lo anterior se deduce que el valor probatorio es un concepto concerniente a la autoridad formal de la probanza que corresponda, para la demostración de hechos en general, derivada de sus características de elaboración; a diferencia del alcance probatorio, que únicamente se relaciona con el contenido del elemento demostrativo correspondiente, a fin de corroborar la realización de los hechos que a través suyo han quedado plasmados.

Ante la referida distinción conceptual, debe decirse que la circunstancia de que un medio de convicción tenga pleno valor probatorio no necesariamente conducirá a concluir que demuestra los hechos afirmados por su oferente, pues aquél resultará eficaz en la misma medida en que lo sea su contenido; de ahí que si éste es por ejemplo ilegible, entonces nada demuestra, sin importar a quién sea imputable tal deficiencia o aquélla de que se trate.

Estos razonamientos fueron sustentados por el Poder Judicial de la Federación, en las tesis cuyos datos de localización, rubro y texto se transcriben a continuación:

Registro No. 210315
Localización: Octava Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación XIV
Octubre de 1994
Página: 385
Tesis: I. 3o. A. 145 K
Tesis Aislada Materia(s): Común

VALOR Y ALCANCE PROBATORIOS. DISTINCIÓN CONCEPTUAL. AUNQUE UN ELEMENTO DE CONVICCIÓN TENGA PLENO VALOR PROBATORIO, NO NECESARIAMENTE TENDRÁ EL ALCANCE DE ACREDITAR LOS HECHOS QUE A TRAVÉS SUYO PRETENDA DEMOSTRAR EL INTERESADO. La valoración de los medios de prueba es una actividad que el juzgador puede realizar a partir de cuando menos dos enfoques; uno relacionado con el continente y el otro con el contenido, el primero de los cuales tiene como propósito definir qué autoridad formal tiene el respectivo elemento de juicio para la demostración de hechos en general. Esto se logrará al conocerse qué tipo de prueba está valorándose, pues la ley asigna a los objetos demostrativos un valor probatorio pleno o relativo,

previa su clasificación en diversas especies (documentos públicos, privados, testimoniales, dictámenes periciales, etcétera. Código Federal de Procedimientos Civiles, Libro Primero, Título Cuarto), derivada de aspectos adjetivos de aquéllos, tales como su procedimiento y condiciones de elaboración, su autor y en general lo atinente a su génesis. El segundo de los enfoques en alusión está vinculado con la capacidad de la correspondiente probanza, como medio para acreditar la realización de hechos particulares, concretamente los afirmados por las partes. A través de aquél el juzgador buscará establecer cuáles hechos quedan demostrados mediante la prueba de que se trate, lo que se conseguirá al examinar el contenido de la misma, reconociéndose así su alcance probatorio. De todo lo anterior se deduce que el valor probatorio es un concepto concerniente a la autoridad formal de la probanza que corresponda, para la demostración de hechos en general, derivada de sus características de elaboración; a diferencia del alcance probatorio, que únicamente se relaciona con el contenido del elemento demostrativo correspondiente, a fin de corroborar la realización de los hechos que a través suyo han quedado plasmados. Ante la referida distinción conceptual, debe decirse que la circunstancia de que un medio de convicción tenga pleno valor probatorio no necesariamente conducirá a concluir que demuestra los hechos afirmados por su oferente, pues aquél resultará ineficaz en la misma medida en que lo sea su contenido; de ahí que si éste es completamente ilegible, entonces nada demuestra, sin importar a quién sea imputable tal deficiencia o aquélla de que se trate.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 1873/94. Jorge José Cornish Garduño y coagraviado. 29 de agosto de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Jesús García Vilchis.

Registro digital: 170211

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Novena Época

Materias(s): Civil

Tesis: I.3o.C.665 C

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVII, Febrero de 2008, página 2370

Tipo: Aislada

PRUEBAS. EL VALOR PROBATORIO DE LAS MISMAS IMPLICA LA SATISFACCIÓN DE LOS REQUISITOS FORMALES QUE ESTABLECE LA LEY, MIENTRAS SU ALCANCE SE REFIERE AL ANÁLISIS QUE DE ELLAS REALIZA EL JUZGADOR EN ATENCIÓN A LAS REGLAS DE LA SANA CRÍTICA. El análisis de las probanzas en un proceso por parte del juzgador, atiende a dos momentos: el formal y el de fondo. El aspecto formal atiende a los requisitos legales que debe cumplir un medio probatorio a efecto de que se le pueda otorgar un valor determinado, el cual se encuentra precedido por las etapas de ofrecimiento, admisión, preparación (en caso de que su constitución sea en el proceso) y desahogo del medio de convicción respectivo. Una vez superado el aspecto formal, el juzgador atiende al aspecto de fondo, en el que determina, a través de las reglas de la sana crítica, si la probanza en cuestión tiene relación con los hechos alegados por su oferente. Asimismo, cada una de las etapas antes descritas obedece a periodos procesales diversos en la conformación de una prueba, esto es, la admisión de una prueba sólo atiende a la manera en que la misma fue ofrecida, pero no puede garantizar su debida preparación, asimismo, esta última circunstancia no presupone que su desahogo sea conforme a derecho y, por último, que de haberse cumplido con todas las etapas formales de la prueba ésta, indefectiblemente, deba causar plena convicción en el juzgador en relación con el hecho a demostrar. De lo anterior se evidencia que aun y cuando en la práctica existe una tendencia a confundir valor y alcance probatorio, dichos conceptos no son equivalentes, ya que, se reitera, mientras que el primero atiende a que se hubieran reunido los requisitos de forma, este último es totalmente independiente ya que se aleja de los requisitos formales que impone la ley y descansa en la sana crítica del juzgador.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 166/2007. Televisa, S.A. de C.V. y otras. 6 de julio de 2007. Unanimidad de votos, con salvedad en cuanto a las consideraciones referidas a la prueba pericial, por parte del Magistrado Neófito López Ramos. Ponente: Víctor Francisco Mota Cienfuegos. Secretario: Salvador Andrés González Bárcena.

Precisado lo anterior, de acuerdo con la problemática propuesta, en términos del artículo 46, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los diversos 197 y 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al juicio contencioso administrativo, esta juzgadora procede al análisis, valoración y a la determinación del alcance probatorio (es decir, los hechos que pueden desprenderse de los elementos de convicción aportados por la actora en este juicio contencioso administrativo), 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 originalmente recurrida), así como en el acuerdo conclusivo realizado ante la Prodecon, con los cuales pretende acreditar los extremos de su pretensión.

En este contexto, esta Sala observa que las pruebas ofrecidas por la empresa actora, con las cuales, de acuerdo a lo argumentado en el concepto de impugnación en estudio, se acredita que el proveedor contratado efectivamente llevó a cabo las operaciones (enajenación de bienes) para las que fue contratado consisten, entre otras, las pruebas que se listan a continuación:

- ✓ El **registro contable denominado “AP Edit Report - Multi-Moneda”** de fecha 01 de octubre de 2021 (batch 76582);
- ✓ El **registro contable denominado “Detalle Cuenta/Entidad”**, de las cuentas 120216, 120219 y 521000, de fecha 02 de marzo de 2022;
- ✓ El **auxiliar contable denominado “Detail General Ledger - Multi-Moneda”** de la cuentas 12216, 120219 y 521000;
- ✓ Los **documentos denominados “batch”** números 076111, 076582, 76627, 076809, 76943, 76944, 077814;
- ✓ Los **comprobantes de operación de transferencias interbancarias** del banco Santander de fechas 12 de julio, 06 y 20 de septiembre, 04 y 18 de octubre, todos de 2019 y 03 de enero de 2020;
- ✓ Las **solicitudes de pago** relacionados con las facturas * ***** * ***** *

***** * ***** * ***** * *****¹⁶⁰,

- ✓ Las **remisiones** con números de folio 11852, 11955, 12009, 12096; las **órdenes de compra** números 003237, 003260, 003265, 003276, 003277 y 003307;
- ✓ Las **hojas de especificaciones** de fechas 26 de junio, 22 de agosto, 03 de septiembre, 24 de septiembre y 28 de noviembre, todos de 2019;
- ✓ Las **solicitudes de compra** de fechas 25 de junio de 2019 y 27 de noviembre de 2019;
- ✓ Los **documentos denominados “Purchase Request”** de 19 de agosto, 30 de agosto y, 03 y 17 de septiembre, todos de 2019.
- ✓ El escrito 08-03-22 Explicación Materialidad.

Valor probatorio: Indiciario.

Alcance probatorio: Del análisis a las referidas probanzas, esta Sala estima que presumiblemente:

- ❖ La empresa actora realizó diversos registros contables en relación a los productos que probablemente recibió de la empresa ***** * ***** ** *****
**** ** ****¹⁶¹, pruebas de las cuales esta juzgadora observa que los registro denominados “AP Edit Report - Multi-Moneda”, “Detail General Ledger - Multi-Moneda” y “batch” se encuentran parcialmente en un idioma distinto al español; por lo que respecta a la documental privada de nombre “Purchase Request”, esta prueba se encuentra casi en su totalidad en un idioma distinto al español, sin que existan archivos electrónicos en el dispositivo de almacenamiento USB, con la traducciones al español de los documentos mencionados.
- ❖ Con fechas 12 de julio, 06 y 20 de septiembre, 04 y 18 de octubre, todos de 2019 y 03 de enero de 2020, se llevaron a cabo transferencias interbancarias, en donde de señaló como beneficiario a la empresa ***** * ***** ** *****
** ****¹⁶²
- ❖ En las fechas 07 de julio, 22 de septiembre, 10 y 28 de octubre y 21 de diciembre, todos de 2019, la empresa actora, entre otros datos, establece las fechas de compromiso de pago en los documentos denominados “Solicitud de Pago” señalando como beneficiario a la empresa ***** * ***** ** *****
***¹⁶³.
- ❖ Con fechas 29 de junio, 07 y 29 de agosto, 28 de septiembre, 06 de diciembre todos de 2019, ***** * ***** ** *****
**** ** ****¹⁶⁴, elaboró diversos documentos denominados “Remisión”, en los que se observa que señala como el cliente a entregar, a la empresa actora.
- ❖ La actora, con fechas 26 de junio, 01 y 22 de agosto, 05 y 24 de septiembre y 28 de noviembre, todos de 2019, formuló diversas “Orden de Compra” en

¹⁶⁰ NÚMEROS DE FACTURAS
¹⁶¹ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL
¹⁶² NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL
¹⁶³ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL
¹⁶⁴ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

donde, entre otros datos, se establece la fecha de entrega de los materiales.

- ❖ Con fechas 26 de junio, 01 y 22 de agosto, 03 y 24 de septiembre, 28 de noviembre, todos de 2019, la demandante elaboró los documentos denominado “*Hoja de especificaciones*”, como anexo a las órdenes de compra, dirigido a ***** * ***** ** ***** ***** ** *****¹⁶⁵
- ❖ Con fechas 25 de junio y 27 de noviembre, ambos de 2019, la actora elaboró solicitudes de compra ordenando accesorios de ensambles.
- ❖ Con fecha 29 de julio, 19 y 30 de agosto, 03 y 17 de septiembre, todos de 2019, la actora elaboró los documentos identificados como “*Purchase Request*”, mismos que se encuentra en un idioma diferente al español.

Sin embargo, tales probanzas no aportan indicio alguno que genere convicción en esta Juzgadora, en relación a la materialización de las operaciones que supuestamente se llevaron a cabo entre la actora y su proveedor ***** * ***** ** ***** ***** ** *****¹⁶⁶, pues tales documentales solamente versan respecto de la aparente relación entre la actora y su proveedor de materiales (órdenes de compra, de remisión, hojas de especificación, solicitudes de pago y de compra, entre otros) la existencia de los pagos efectuados a ésta, el registro contable, pero de la adminiculación de todos ellos, no se genera la certeza de la operación que amparan los comprobantes fiscales digitales por internet emitidos ***** * ***** ** ***** ***** ** *****¹⁶⁷.

En este sentido, las pruebas anteriormente referidas, son insuficientes para acreditar la materialidad de las operaciones objetadas por la autoridad, pues con ellas no se logra demostrar la supuesta entrega de los materiales proporcionados por el proveedor ***** * ***** ** ***** ***** ** *****¹⁶⁸.

En efecto, las documentales aportadas por la justiciable no constituyen un elemento certero que demuestre que los materiales a que se refieren los comprobantes fiscales digitales por internet observados por la fiscalizadora efectivamente fueron entregados.

Además, de lo anterior se observa que, tal como lo refirió la demandada,

¹⁶⁵ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

¹⁶⁶ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

¹⁶⁷ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

¹⁶⁸ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

con las documentales que proporcionó no acredita haber adquirido la mercancía señalada en los conceptos facturados, por lo que la contribuyente revisada, hoy actora, no proporcionó los elementos necesarios que realmente respalden la operación realizada y que éste sea un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

En efecto, para esta Sala no resulta suficiente que la accionante y *****
 ***** ** ***** ** *****¹⁶⁹ hubieran emitido diversos documentos de solicitudes de compra y de pago, entrega o remisión de materiales; que la empresa antes señalada haya expedido facturas a la actora, que esta última haya registrado en su contabilidad los pagos; pues dichas probanzas se tratan de documentos que no generan la certeza plena de que las operaciones llevadas a cabo por la demandante con la empresa proveedora, se hayan materializado; las cuales fueron observadas por la demandada, y respecto de los cuales determinó rechazar las deducciones por \$1,066,232.55, para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

En otras palabras, con el caudal probatorio exhibido desde la etapa de fiscalización, y ofrecido y exhibido en este juicio, la actora no logra desvirtuar la presunción de legalidad con que cuenta el acto administrativo impugnado, al no acreditarse la materialidad de las operaciones de la cual derivó la cantidad que la demandante pretende deducir para efectos del Impuesto Sobre la Renta, las cuales fueron calificadas como deducciones autorizadas improcedentes por carecer de materialidad relacionadas con el proveedor ***** ** ***** ** *****¹⁷⁰

En efecto, en la especie, **resulta indispensable que la enjuiciante exhibiera** aquellos documentos o alguna otra prueba que acreditara la efectiva recepción de bienes amparados en los comprobantes fiscales digitales por internet, toda vez que el simple registro de los mismos en su contabilidad, la emisión de documental privada que aparentemente ampara solicitudes de compra y entrega de materiales, la existencia de esos comprobantes y los pagos respectivos no implica que se han llevado a cabo las operaciones.

Sin que sea óbice a lo anterior, el argumento de la demandante en donde aduce que la autoridad fiscalizadora modificó los argumentos que le fueron dados a conocer como observaciones para rechazar la deducción, dejándola en estado de indefensión al no tener la posibilidad de desvirtuar lo relativo a que la deducción fue improcedente al ser parte del costo de lo vendido, lo que a consideración de esta Sala, es parcialmente fundado pero insuficiente para declarar la nulidad de la resolución impugnada, atento a que si bien es cierto que la fiscalizadora mencionó que la cantidad que se dedujo indebidamente formaba parte del costo de lo vendido, también cierto es

¹⁶⁹ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

¹⁷⁰ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

que la determinación alcanzada por la demandada para determinar improcedente la deducción en cantidad de \$1,066,232.55, para efectos del Impuesto Sobre la Renta, realizada por la actora en el ejercicio fiscal de 2019, fue la falta de materialidad de las operaciones que amparan los comprobantes fiscales digitales por internet.

Aunado a lo anterior, a consideración de este Órgano Jurisdiccional, la actora no quedó en estado de indefensión, ya que en el procedimiento del acuerdo conclusivo tuvo la oportunidad, si así lo hubiese querido, de atender al motivo planteado por la fiscalizadora (es parte del costo de lo vendido) y ofrecer pruebas para desacreditar dicho motivo, así también tuvo la oportunidad de llevarlo a cabo en el juicio que se resuelve; en ese mismo tenor, atendiendo a que el presente juicio es de resolución exclusiva de fondo, los Magistrados que integran a esta Sala, en el caso concreto, analizan las pruebas aportadas por la actora encaminadas a acreditar la materialidad de las operaciones, y no a que si es parte del costo de lo vendido como lo aduce la actora; por tanto es **infundado** el argumento en donde manifiesta que fue dejada en estado de indefensión, lo anterior atendiendo a que si fuera el caso de que la autoridad determinante del crédito hubiera sido omisa en valorar las pruebas exhibidas por la contribuyente revisada, en esta instancia, conforme a lo determinado en el segundo párrafo del artículo 58-18, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en el que se establece que se deberá adjuntar al escrito de demanda, entre otros, las pruebas que se ofrezcan, relacionándolas expresamente en su escrito de demanda con lo que se pretenda acreditar, lo que en la especie ocurrió, ya que este Cuerpo Colegiado atendió a las manifestaciones hechas valer en el escrito de demandada y se analizaron las pruebas que relacionó en el agravio que se resuelve.

Asimismo es **infundado** el argumento de la actora en el que afirma que la autoridad no expresó razones o motivos para sostener que no fue acreditada o demostrada la materialidad, y el de que no indicó cuales elementos hubieran sido suficientes, atento a que como ya se dijo en párrafos precedentes, al tratarse de una carga procesal, no corresponde a la autoridad hacendaria, ni al juzgador indicar a las partes las pruebas que acreditan los extremos de sus pretensiones.

Atendiendo a lo anterior, esta Sala concluye que subsiste la legalidad de la determinación alcanzada por la autoridad fiscalizadora en la resolución determinante

del crédito fiscal, en el subapartado “**1.2.3.- DEDUCCIONES IMPROCEDENTES QUE CARECEN DE MATERIALIDAD**”, visible de la página 170 a la 177 de la resolución impugnada.

DECIMO SEGUNDO.- Este Cuerpo Colegiado, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 50, tercer párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, procede al análisis del concepto de impugnación **SÉPTIMO**, planteado por la actora en su escrito inicial de demanda, así como de los argumentos hechos valer en su escrito de alegatos, extrayendo de ellos los argumentos esenciales, dada su repetitiva abundancia; en los que manifiesta lo siguiente:

Argumenta la accionante que la resolución impugnada es ilegal en tanto se encuentra indebidamente fundada y motivada, ya que la autoridad valoró indebidamente y dejó de apreciar las pruebas aportadas para demostrar el origen y procedencia de las pérdidas.

Aduce la actora que es ilegal la resolución impugnada porque en la última acta parcial, la autoridad consideró que no aportó documentación comprobatoria, y en la resolución impugnada sostuvo que sí fueron aportados documentos y pruebas, pero que faltaban elementos probatorios para acreditar de manera fehaciente el origen y la procedencia de la cantidad declarada como pérdida fiscal, lo que a consideración de la demandante, no le permitió aportar mayor documentación.

Argumentó asimismo la actora, que la autoridad se limitó a enumerar las pruebas que aportó en el procedimiento fiscalizador, pero no las analizó, ni advirtió si de su relación se deprendía la integración correspondiente; aduce además la actora que en la adopción del acuerdo conclusivo también fueron aportadas las siguientes pruebas:

- ✓ Declaración anual del ejercicio en el que se obtuvo la pérdida fiscal.
- ✓ Balanza de comprobación del ejercicio donde se obtuvo la pérdida fiscal.
- ✓ Reporte de integración de ingresos y gastos del ejercicio donde se obtuvo la pérdida fiscal

Manifiesta asimismo la actora que complementariamente exhibió documentación comprobatoria siguiente:

- ✓ Escrito con una explicación detallada de la operación;
- ✓ Documento que contiene la pérdida fiscal 2018 actualizada;
- ✓ Declaración Anual del ejercicio fiscal de 2018 y su acuse;
- ✓ Balanzas de comprobación de cada uno de los meses del ejercicio fiscal de 2018;

- ✓ Diversos papeles de trabajo con la integración de dicha pérdida fiscal, mismos que incluyen la conciliación 2018, deducciones autorizadas en 2018, costo de ventas 2018, ingresos 2018 e integración anual de las pérdidas fiscales 2018;
- ✓ CFDI de ingresos den PDF y XML;
- ✓ Registros contables de ingresos;
- ✓ Estados de cuenta bancarios de cada uno de los meses del ejercicio fiscal de 2018;
- ✓ CFDI de egresos en PDF y XML;
- ✓ Registros contables de cada uno de los movimientos.

Que estas pruebas se exhibieron de forma electrónica, a través de la carpeta denominada "*Perdidas fiscales*".

ESCRITO DE ALEGATOS

Aduce la accionante que del oficio de contestación se advierte que la autoridad no hizo valer consideraciones adicionales, motivo por el cual todas las consideraciones del oficio determinante del crédito han sido desvirtuadas en los concepto de nulidad hechos valer.

Por su parte, la **autoridad demandada** sostiene la validez de la resolución impugnada; asimismo, manifiesta que la actora amortizó pérdidas de ejercicios anteriores en cantidad de \$4,270,505.00, para efectos del cálculo de los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta de los meses de enero a diciembre de 2019, lo que es improcedente debido a que no proporcionó la documentación comprobatoria que acredite el origen de dichas pérdidas.

Aduce la demandada, que la actora sólo proporcionó reporte de integración de ingresos y gastos del ejercicio donde se obtuvo la pérdida fiscal, y balanzas de comprobación del ejercicio, lo cual no constituye la totalidad de los registros que componen las deducciones autorizadas, toda vez que los importes declarados cuentan con deducciones e ingresos acumulables, de los cuales no proporcionó documentación comprobatoria, y por concepto de deducción de inversiones no proporcionó relación alguna de los conceptos que deduce.

Motivo por el cual, afirma la autoridad, resulta insuficiente que la contribuyente se limite a proporcionar relaciones de Excel con las cuales pretende

demostrar el origen de la pérdida fiscal declarada en cantidad de \$4,270,505.00, sin aportar la totalidad de los registros contables y asientos contables que adminiculados con la documentación comprobatoria acredite el origen de las operaciones de egresos e ingresos.

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

Cabe precisar en este punto que la autoridad fiscalizadora concluyó en la resolución determinante del crédito fiscal, en el subapartado “**1.3.4.- PÉRDIDAS FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES**” que la contribuyente no acreditó el origen y procedencia de la pérdida fiscal utilizada en los pagos provisionales del ejercicio de 2019 en cantidad de \$4,270,505.00, correspondientes al ejercicio de 2018, ya que no proporcionó la totalidad de los registros y asientos contables adminiculados con la documentación comprobatoria que acredite el origen de las operaciones de egresos e ingresos en los términos y requisitos que señala la Resolución Miscelánea Fiscal para 2019, en relación con los artículos 28, primer párrafo, fracción III, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2019 y artículo 33, primer párrafo, apartado b) fracción III, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2019.

Ahora bien, en el punto 7 de la litis se estableció que corresponderá a la Sala analizar si resulta legal que la fiscalizadora, para efectos de los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta para el ejercicio 2019, haya rechazado la amortización de pérdidas fiscales en cantidad de **\$4,270,505,00**, derivado de que la actora no proporcionó la documentación comprobatoria con la que acreditara el origen de dicha pérdida; o si, como lo señala la actora sí aportó soporte documental con el que acredita la pérdida correspondiente.

Para la solución al presente tópico, esta juzgadora advierte que la pérdida fiscal se obtiene de la diferencia entre los **ingresos acumulables** del ejercicio y las **deducciones autorizadas** por dicha Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos.

Una pérdida fiscal se refiere a una situación en la que una empresa o individuo tiene más gastos que ingresos en un determinado período fiscal, lo que resulta en un saldo negativo; ello significa que los gastos superan los ingresos, lo que resulta en una pérdida financiera. Estas pérdidas fiscales pueden surgir por la disminución de las ventas o altos costos operativos, entre otros, las cuales pueden ser utilizadas como una herramienta contable para reducir la carga tributaria.

Ahora bien, se procede a analizar si con las pruebas aportadas en el procedimiento fiscalizador, mismas que fueron presentadas en el acuerdo conclusivo llevado ante la Prodecon, se logra acreditar las pérdidas fiscales en cantidad de \$4,270,505.00 correspondientes al año de 2018, monto que fue utilizado por la actora para compensar contra los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta en el ejercicio fiscal de 2019.

En este contexto, esta Sala observa que dentro del dispositivo de almacenamiento USB, aportado por la enjuiciante, específicamente en la carpeta denominada “ANEXO 5 Pérdida fiscal” se encuentran agregadas, entre otras, las pruebas que se listan a continuación:

IMAGEN

En ese tenor, a efecto de dilucidar el séptimo punto de litis en estudio, esta Juzgadora procede a analizar las pruebas ofrecidas por la actora en este juicio (y que ofreció en el procedimiento de fiscalización) para determinar si con ellas, acredita que sí aportó soporte documental con el que acredite la pérdida fiscal del ejercicio de 2018, y como consecuencia, acreditar que sí procedía la amortización que llevó a cabo de las pérdidas fiscales en cantidad de \$4,270,505.00, para efectos de los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta en el ejercicio fiscal de 2019.

1.- El **escrito** denominado “*Pérdida fiscal PRODECON julio 2022*”, que forma parte de la carpeta “F:*****\ANEXO 5 Pérdida fiscal” del dispositivo de almacenamiento USB, documental privada a la que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 46, fracción III¹⁷¹, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los diversos

¹⁷¹ “**Artículo 46.-** La valoración de las pruebas se hará de acuerdo con las siguientes disposiciones:

...

III. El valor de las pruebas pericial y testimonial, así como el de las demás pruebas, quedará a la prudente apreciación de la Sala.”

133¹⁷², 197¹⁷³, 203¹⁷⁴ y 210¹⁷⁵, del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al juicio contencioso administrativo.

Con dicha prueba se acredita que la actora llevó a cabo una relación de los datos que se desprenden de la declaración anual con los papeles de trabajo y registros contables que formuló, con los cuales pretende explicar la integración de la pérdida fiscal.

2.- La “**DECLARACIÓN DEL EJERCICIO. PERSONAS MORALES DEL RÉGIMEN GENERAL F18**” y su **acuse de recibo**, visible en la subcarpeta denominada “F:*****\ANEXO 5 Pérdida fiscal\pérdida fiscal\02 Declaración Anual” del dispositivo de almacenamiento USB, presentada por la actora de la cual se desprende que realizó y presentó, ante el Servicio de Administración Tributaria, su declaración anual normal correspondiente al ejercicio fiscal de 2018, entre otros, respecto del Impuesto Sobre la Renta.

Prueba de la cual se destaca, que con fecha 12 de abril de 2018 la actora presentó su declaración anual normal del ejercicio 2018, en la que declaró y manifestó a la autoridad fiscal que durante dicho ejercicio tuvo como perdida fiscal del ejercicio, la cantidad de \$27,968,225.00.

3.- Los **12 archivos electrónicos** denominados “01 ***** Balanza de comprobación ...”, de enero a diciembre de 2018, los cuales contienen el documento denominado “*Trial Balance - Totales Combinados*” de fechas 04 de octubre de 2021 (enero y diciembre) y de 19 de octubre de 2021 (de febrero a noviembre), visibles en la ruta “F:*****\ANEXO 5 Pérdida fiscal\pérdida fiscal\03 Balanzas de comprobación” del dispositivo de almacenamiento USB, documental privada 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.

Con dichas pruebas se acredita la contabilidad realizada por la parte

¹⁷² “**Artículo 133.-** Son documentos privados los que no reúnen las condiciones previstas por el artículo 129.”

¹⁷³ “**Artículo 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.”

¹⁷⁴ “**Artículo 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 coligante, 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.”

¹⁷⁵ “**Artículo 210.-** El documento privado que un litigante presenta, prueba plenamente en su contra, de acuerdo con los artículos anteriores.”

*****,¹⁷⁶ visibles en las rutas “F:*****\ANEXO 5 Pérdida fiscal\pérdida fiscal\05 Clientes\Registros\Facturas” y “F:*****\ANEXO 5 Pérdida fiscal\pérdida fiscal\05 Clientes\CFDI” del dispositivo de almacenamiento USB, junto con los archivos XLM respectivos, documental privada a la que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 43, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los artículos 29¹⁷⁷, 29-A¹⁷⁸ y 63¹⁷⁹, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, 36 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; y **de dicha prueba se advierte** la facturación emitida por la actora de tipo ingreso, durante el año 2018, por los conceptos que allí se describen.

5.- Los registros contables denominados “AR Transactions - Multi-Moneda” formulados por cada una de las facturas referidas en el numeral que antecede, de fechas 14 y 27 de julio de 2022, y las **capturas de pantalla de esos registros**, documental visibles en cada una de las subcarpetas ubicadas en “F:*****\ANEXO 5 Pérdida fiscal\pérdida fiscal\05 Clientes\Registros\Facturas”, documental privada 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.

Con dicha prueba se acredita la contabilidad realizada por la actora en el año 2018.

Cabe precisar que el documento “AR Transactions - Multi-Moneda” de forma parcial, se encuentra en un idioma distinto al español.

6.- Los estados de cuenta de los meses de enero a diciembre de 2018, del banco **Santander** de la cuenta empresarial *****,¹⁸⁰ de la cuenta dólares morales *****¹⁸¹ y del banco **Amergy Bank of Texas**, de la cuenta *****¹⁸², mismos a los que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento en lo

¹⁷⁶ NÚMEROS DE FACTURAS

¹⁷⁷ “**Artículo 29.** Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones deberán solicitar el comprobante fiscal digital por Internet respectivo.

...”

¹⁷⁸ “**Artículo 29-A.** Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos...”

¹⁷⁹ “**Artículo 63...**

Las autoridades fiscales presumirán como cierta la información contenida en los comprobantes fiscales digitales por Internet y en las bases de datos que lleven o tengan en su poder o a las que tengan acceso.”

¹⁸⁰ NÚMERO DE CUENTA

¹⁸¹ NÚMERO DE CUENTA

¹⁸² NÚMERO DE CUENTA

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.

Con dichas pruebas se acreditan las operaciones registradas en las cuentas bancarias abiertas a nombre de la actora, realizadas durante el ejercicio fiscal de 2018, respecto de sus cargos (depósitos) y abonos (transferencias o retiros).

Por lo que respecta a los estado de cuenta del **Amergy Bank of Texas**, esta documental se encuentra en su totalidad, en un idioma distinto al español, y la actora fue omisa en exhibir la traducción correspondiente.

7.- Los comprobantes fiscales digitales por internet, localizables en la ruta "F:*****\ANEXO 5 Pérdida fiscal\pérdida fiscal\07 Proveedores" del dispositivo de almacenamiento USB, junto con los archivos XLM respectivos, la cual contiene 8 subcarpetas denominadas "2018-01", "2018-02", "2018-03", "2018-04", "2018-05", "2018-06", "2018-07" y "2018-08", las cuales incluyen las facturas que le fueron emitidas la actora por sus diversos proveedores en los meses de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio y agosto, todos de 2018, respectivamente, documental privada a la que se concede valor probatorio **indiciario**, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 43, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los artículos 29, 29-A y 63, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, 36 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; y **de dicha prueba se advierte** la facturación que le fue emitida a la actora durante el ejercicio de 2018, por los conceptos que allí se describen.

Así, de la adminiculación que se practicó a las pruebas contenidas en el dispositivo de almacenamiento USB, específicamente en la carpeta denominada "F:*****\ANEXO 5 Pérdida fiscal", el cual contienen las pruebas exhibidas en el procedimiento fiscalizador, esta Sala determina que lo que logra acreditarse con ellas, es la elaboración de un escrito presentado en el procedimiento del acuerdo conclusivo llevado ante la Prodecon, con el cual la empresa actora pretendió explicar la integración de las pérdidas fiscales; la presentación de la declaración anual del ejercicio 2018; la elaboración de registros contables y papeles de trabajo por parte de

la actora; la existencia de facturas emitidas por la accionante por la prestación de servicios; la existencia de facturas emitidas a la accionante por sus proveedores; la existencia de depósitos y retiros bancarios en sus cuentas de Santander empresarial *****¹⁸³, y dólares *****¹⁸⁴, y del banco Amergy Bank of Texas, de la cuenta *****¹⁸⁵, lo anterior llevado a cabo en el de 2018.

En efecto, las documentales aportadas por la actora analizadas con anterioridad, no constituyen elemento suficiente que acredite el origen de las operaciones de ingresos y de egresos en los términos y requisitos que señala la Resolución Miscelánea Fiscal para 2019, en relación con los artículos 28, primer párrafo, fracción III,¹⁸⁶ del Código Fiscal de la Federación vigente en 2019 y artículo 33, primer párrafo, apartado b), fracción III,¹⁸⁷ del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2019, con las cuales pretende justificar la amortización de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores en cantidad de \$4,270,505.00, para efectos del cálculo de los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta de los meses de enero a diciembre de 2019.

Asimismo conforme a lo establecido en el tercer párrafo del artículo 42, del Código Fiscal de la Federación, el cual es del tenor siguiente:

Artículo 42...

...

En el caso de que la autoridad fiscal esté ejerciendo las facultades de comprobación previstas en las fracciones II, III, IV y IX de este artículo y en el ejercicio revisado se disminuyan pérdidas fiscales, se acrediten o compensen saldos a favor o pago de lo indebido o se apliquen estímulos o subsidios fiscales, se podrá requerir al contribuyente dentro del mismo acto de comprobación la documentación comprobatoria con la que acredite de manera fehaciente el origen y procedencia de dichos conceptos, según se trate, independientemente del ejercicio en que se hayan originado los mismos, sin que dicho requerimiento se considere como un nuevo acto de comprobación.

La revisión que de las pérdidas fiscales efectúen las autoridades fiscales sólo tendrá efectos para la determinación del resultado del ejercicio sujeto a revisión.

...”

¹⁸³ NÚMERO DE CUENTA
¹⁸⁴ NÚMERO DE CUENTA
¹⁸⁵ NÚMERO DE CUENTA

¹⁸⁶ “Artículo 28. Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

...
III. Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.
...”

¹⁸⁷ Artículo 33.- Para los efectos del artículo 28, fracciones I y II del Código, se estará a lo siguiente:

...
B. Los registros o asientos contables deberán:

...
III. Permitir la identificación de cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con los folios asignados a los comprobantes fiscales o con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda identificarse la forma de pago, las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo aquellas operaciones, actos o actividades por las que no se deban pagar contribuciones, de acuerdo a la operación, acto o actividad de que se trate;
...”

Se advierte que cuando la autoridad decida ejercer sus facultades de comprobación y en el ejercicio revisado se disminuyan las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, se acrediten o compensen saldos a favor, entre otras acciones, se podrá requerir al contribuyente la documentación comprobatoria con la que acredite de manera fehaciente el origen y procedencia de dichos conceptos.

Ahora bien, en la resolución determinante del crédito fiscal, la autoridad señaló que la contribuyente no acreditó el origen y procedencia de la pérdida fiscal utilizada para compensar en los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio de 2019, en cantidad de **\$4,270,505.00**, correspondientes al ejercicio de 2018, ya que no proporcionó la totalidad de los registros y asientos contables adminiculados con la documentación comprobatoria que acredite el origen de las operaciones de egresos e ingresos.

En relación a lo anterior, la actora lleva a cabo en el concepto de impugnación séptimo del escrito de demanda, una serie de explicaciones de la procedencia de la pérdida fiscal declarada en el año de 2018, aludiendo como documentación comprobatoria el escrito con la explicación detallada de la operación, el documento que contiene la pérdida fiscal actualizada, la declaración anual del ejercicio 2018 y su acuse, diversos papeles de trabajo con la integración de la pérdida fiscal, los comprobantes fiscales digitales por internet de ingresos y egresos, registros contables de ingresos, estados de cuenta del año 2018, lo que a consideración de esta juzgadora, a efecto de realizar una adecuada adminiculación y valoración de las pruebas señaladas, **requiere de conocimientos técnicos que involucren la participación u orientación de especialistas.**

Lo anterior, porque en el caso concreto, la actora afirma que de los registros contables de ingreso que llevó a cabo, los papeles de trabajo, la declaración fiscal anual, los estados de cuenta, los comprobantes fiscales digitales por internet de ingreso y egreso, se acredita el origen y la procedencia de la pérdida fiscal utilizada en los pagos provisionales de ejercicio de 2019, en cantidad de \$4,270,505.00, por lo que existe un tema a dilucidar sobre su contabilidad.

Atento a lo anterior, esta Sala precede a revisar el dictamen pericial en materia contable exhibido por la actora, en el que observa que dicho documento está

dividido en los siguientes apartados:

I. Aspectos generales de las contabilidad de la empresa. En donde se explican las características de la contabilidad de la actora y que su elaboración tiene sustento en lo establecido en la NIF D-1 "*Ingresos por Contratos con Clientes*" y la NIF D-2 "*Costos por Contratos con Clientes*".

II. Ingresos por emisión CFDI. Explica, entre otras cuestiones teóricas, la acumulación de los anticipos recibidos por la accionante y que de acuerdo con la misma, se encuentran relacionados con los comprobantes fiscales digitales por internet observados por la autoridad fiscalizadora, como ingresos no registrados en el ejercicio fiscal de 2019.

III. Costo de venta. Explica el costo de lo vendido.

IV. Deducción de nómina. Explica las erogaciones llevadas a cabo por la empresa actora por concepto de sueldos y nóminas y la procedencia de su deducción.

V. Ingresos no identificados. Explica los ingresos acumulables conocidos por cobranza en cantidad de \$6,826,137.58

Por tanto, se concluye que el dictamen pericial en materia contable, ofrecido como prueba por la actora, no genera convicción en esta juzgadora de que la demandante registró en su contabilidad y que cuenta con la documentación comprobatoria que acreditan que la cantidad de \$4,270,505,00, corresponde a pérdida fiscal del ejercicio 2018, (de un total declarado en cantidad de \$27,968,225.00) la cual utilizó para amortizar los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta, en el ejercicio fiscal de 2019, atento a que, en términos del artículo 57 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la pérdida fiscal se calcula de la diferencia entre los **ingresos acumulables** del ejercicio y las **deducciones autorizadas** por dicha Ley.

En ese tenor, a consideración de esta Juzgadora, con las documentales aportadas por la actora, mismas que ya fueron valoradas en párrafos precedentes, tampoco se acredita que la actora obtuvo como perdida fiscal en 2018, la cantidad señalada en la declaración del ejercicio, personas morales del régimen general F18, presentada el 12 de abril de 2019; porque para llegar a esa conclusión resulta indispensable que la misma haya demostrado que cuenta con el registro contable de la totalidad de los ingresos acumulables y que exhibiera la documentación soporte, del ejercicio fiscal 2018, y que una vez restadas las deducciones procedentes, obtuviera como perdida fiscal del ejercicio la cantidad de \$27,968,225.00; y así fuera procedente la amortización que realizó en cantidad de \$4,270,505,00, por concepto de pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta, en el ejercicio fiscal de 2019.

Atento a lo anterior, esta Juzgadora concluye que no se desvirtuó la

determinación alcanzada por la autoridad fiscalizadora, en el numeral “1.3.4.- *PÉRDIDAS FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES*”, en donde la autoridad fiscal determinó que la contribuyente no acreditó el origen y procedencia de la pérdida fiscal utilizada en los pagos provisionales del ejercicio de 2019, en cantidad de \$4,270,505.00, correspondientes al ejercicio de 2018, ya que no proporcionó la totalidad de los registros y asientos contables adminiculados con la documentación comprobatoria que acredite el origen de las operaciones de egresos e ingresos en los términos y requisitos que señala la Resolución Miscelánea Fiscal para 2019, en relación con los artículos 28, primer párrafo, fracción III del Código Fiscal de la Federación vigente en 2019 y artículo 33, primer párrafo, apartado b) fracción III del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, vigente en 2019.

DECIMO TERCERO.- Este Cuerpo Colegiado procede al análisis de los argumentos planteados por la demandante en el concepto de impugnación **OCTAVO**, en el que medularmente manifiesta que durante el procedimiento fiscalizador, la autoridad le solicitó diversos documentos para acreditar la procedencia de la deducción que manifestó en la declaración anual del ejercicio de 2019, por concepto de depreciación de inversiones y pérdida por enajenación de activos; por lo cual afirma, sí exhibió la documentación solicitada, lo cual quedó asentado en los antecedentes de la resolución determinante del crédito fiscal; sin embargo, manifiesta que la autoridad fue omisa en darle a conocer las razones por las cuales rechazó la cantidad de \$6,906,610.00, por dicho concepto.

A juicio de los Magistrados que suscriben el presente fallo, los argumentos planteados por la actora en el concepto de anulación **OCTAVO**, si bien resultan **fundados, son insuficientes para declarar la nulidad de resolución impugnada**, atendiendo a las consideraciones que enseguida se exponen.

Cabe precisar en este punto que en relación a la depreciación de inversiones y pérdida por enajenación de activos que refiere la actora declaró en cantidad de cantidad de \$6,906,610.00 en 2019, de la revisión que esta juzgadora realizó de la resolución determinante del crédito fiscal, corrobora lo manifestado por la misma, ya que en *fojas 642, 660 y 668* de autos, se observa que la autoridad fiscalizadora efectivamente llevó a cabo un requerimiento de información en relación a la deducción y por el concepto que señala la accionante.

Asimismo, esta Sala observa que en el resolución determinante del crédito fiscal, la autoridad determinó como deducciones procedentes e improcedentes las siguientes:

- 1) Respecto a las deducciones por concepto de **GASTOS EN GENERAL** en cantidad de \$22,670,187.00, la autoridad fiscal determinó que persiste el importe de **\$15,548,214.50**.
- 2) Se rechazó la deducción en cantidad de **\$1,066,232.55** por **CARECER DE MATERIALIDAD** de las operaciones del proveedor ***** * ***** **
***** ***** ** *****¹⁸⁸
- 3) Se rechazó la deducción por concepto de **COSTO DE LO VENDIDO** en cantidad de **\$59,155,438.00**.
- 4) Se rechazó la deducción por **GASTOS DE NÓMINA** en cantidad de **\$36,969,748.00**.
- 5) La autoridad fiscal pudo considerar procedente como deducciones autorizadas la cantidad de **\$3,429,988.00** por concepto de **INTERESES POR PRÉSTAMOS**.
- 6) La autoridad fiscal pudo considerar como deducciones autorizadas por **PERDIDA CAMBIARIA** la cantidad de **\$6,161,244.00**.

En ese tenor, si bien es cierto la autoridad fiscalizadora no se pronunció sobre la procedencia de la cantidad de \$6,906,610.00, por concepto de deducciones de inversiones (depreciación de inversiones y pérdida por enajenación de activos), también cierto es que no observó dicha cantidad como una deducción improcedente, ni señaló motivo alguno por la cual la misma no cumplía con los requisitos para su deducibilidad.

Ahora bien, no pasa desapercibido para esta juzgadora que a lo largo de los 8 conceptos de impugnación hechos valer por la actora en el escrito de demanda, haya señalado a través de diversos listados de pruebas, que al analizar el soporte documental exhibido en el procedimiento fiscalizador y en el acuerdo conclusivo seguido ante la Prodecon, sí se logra acreditar lo siguiente: 1) que la cantidad de \$114,979,330.54, conocido por CFDIS, **no corresponden a ingresos acumulables**; 2) la **procedencia de las deducciones** en cantidades de \$15.548,214.50, \$36,969,748.00 y \$59,155,438.00, por conceptos de gastos en general, gastos de nómina y costo de venta, respectivamente; 3) **la materialidad de las operaciones** realizadas con el proveedor ***** * ***** ** *****¹⁸⁹, por la cantidad de \$1,066,232.55; 4) la **procedencia de la amortización de pérdidas fiscales** en

¹⁸⁸ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL
¹⁸⁹ NOMBRE DE TERCERO, PERSONA MORAL

cantidad de \$4,270,505,00, para efectos de los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta; y 5) la **procedencia de la deducción de la pérdida** por enajenación de terrenos y activos fijos, en cantidades de \$473,774.00 y \$6,906,610 para el ejercicio 2019, en virtud de que la actora se limita a afirmar que, contrario a lo que resolvió la demandada, de la documental que exhibió, se logran desvirtuar cada una de las observaciones que fueron determinadas por la autoridad fiscalizadora; sin embargo, ya que la resolución impugnada es un documento público, cuyo contenido goza de la presunción de legalidad de acuerdo con lo establecido en el artículo 42 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, la cual si bien puede ser controvertida por la contribuyente, ésta debe precisar qué parte de su contenido afecta su interés jurídico y en el presente asunto la actora debió señalar cuales fueron las pruebas que se dejaron de valorar en su perjuicio, y el valor jurídico que a su criterio debió haberseles otorgado.

En ese tenor, si bien la actora señala en el escrito de demanda diversas pruebas, la misma fue omisa en identificar de manera individual lo que pretendía acreditar con cada uno de los documentos que ofreció como prueba, y la forma en que estos documentos desvirtúan cada una de las determinaciones alcanzadas por la autoridad fiscal en la resolución determinante del crédito fiscal, sin que por ello se haya dejado en estado de indefensión a la accionante, ya que esta Sala llevó a cabo un análisis de todas las pruebas aportada por la misma.

Al respecto resulta aplicable, la tesis de Jurisprudencia en Materia Administrativa, número **I.7o.A.466 A**, Novena Época, emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIV, Julio de 2006, página 1170, cuyo rubro y texto son del tenor siguiente:

CONCEPTOS DE IMPUGNACIÓN INOPERANTES EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. LO SON AQUELLOS EN LOS QUE EL ACTOR ADUCE LA INDEBIDA VALORACIÓN DE PRUEBAS EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN, SIN ESPECIFICAR A CUÁLES EN CONCRETO SE REFIERE, NI EL VALOR PROBATORIO QUE DEBIÓ HABÉRSELES OTORGADO (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2005). El artículo 237, párrafos primero y tercero, del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 2005, dispone que las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se fundarán en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada; asimismo, podrá corregir los errores que advierta 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. De esta manera, a efecto de que las Salas de dicho órgano puedan analizar la legalidad del acto impugnado, relativo a la valoración de las pruebas hechas por la autoridad demandada, ello debe hacerse a la luz de los conceptos de impugnación que haya hecho valer el actor en su demanda de nulidad, ya sea en un capítulo expreso, o bien, realizando un análisis integral del ocurso inicial, máxime, si el referido código no les otorga la facultad de suplir la queja deficiente en beneficio del actor. Por tanto, **si la demandante se limita a señalar que su contraparte valoró indebidamente las pruebas recabadas en el procedimiento administrativo de origen, sin especificar cuáles fueron en concreto, ni el valor jurídico que, a su criterio debió habérseles otorgado, tal argumento es inoperante.***

(Énfasis añadido por esta Sala)

Igualmente, es aplicable por analogía la Jurisprudencia publicada con el número **I.4o.A. J/48**, en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, Enero de 2007, página 2121, cuyo rubro y texto a la letra establecen:

“CONCEPTOS DE VIOLACIÓN O AGRAVIOS. SON INOPERANTES CUANDO LOS ARGUMENTOS EXPUESTOS POR EL QUEJOSO O EL RECURRENTE SON AMBIGUOS Y SUPERFICIALES.- Los actos de autoridad y las sentencias están investidos de una presunción de validez que debe ser destruida. Por tanto, cuando lo expuesto por la parte quejosa o el recurrente es ambiguo y superficial, en tanto que no señala ni concreta algún razonamiento capaz de ser analizado, tal pretensión de invalidez es inatendible, en cuanto no logra construir y proponer la causa de pedir, en la medida que elude referirse al fundamento, razones decisorias o argumentos y al porqué de su reclamación. Así, tal deficiencia revela una falta de pertinencia entre lo pretendido y las razones aportadas que, por ende, no son idóneas ni justificadas para colegir y concluir lo pedido. Por consiguiente, los argumentos o causa de pedir que se expresen en los conceptos de violación de la demanda de amparo o en los agravios de la revisión deben, invariablemente, estar dirigidos a descalificar y evidenciar la ilegalidad de las consideraciones en que se sustenta el acto reclamado, porque de no ser así, las manifestaciones que se viertan no podrán ser analizadas por el órgano colegiado y deberán calificarse de inoperantes, ya que se está ante argumentos no sequitur para obtener una declaratoria de invalidez.”

E incluso, no debe perderse de vista que la hoy actora al acudir al juicio de resolución exclusiva de fondo, en términos de lo dispuesto por el artículo 58-18, penúltimo párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, debe relacionar las pruebas de manera expresa con lo que pretenda acreditar, situación que fue colmada de manera parcial por la demandante al realizar un señalamiento genérico y a manera de ejemplo de las pruebas aportadas y que solicita sean valoradas de manera adminiculada.

Por otro lado, atendiendo a los argumentos planteados en los conceptos de impugnación del escrito de demanda, en donde la actora afirma que en la resolución impugnada se pasó por alto la prevalencia del derecho fundamental de seguridad jurídica, y que la autoridad fiscal no fundó ni motivó debidamente su determinación, ya que aprecio de forma incorrecta los hechos, lo que a consideración de este Órgano Jurisdiccional, como se señaló en los considerandos **sexto** y **noveno** de esta

resolución, se trata de cuestiones relacionadas con supuestas violaciones de carácter formal, teniendo como consecuencia que el análisis de los agravios que formula la actora en ese sentido, sean improcedentes, pues en ellos se argumenta medularmente que la resolución impugnada resulta ilegal, toda vez que la autoridad emisora de la misma, supuestamente, omitió llevar a cabo una debida valoración de las pruebas ofrecidas; sosteniendo que es ilegal la resolución liquidatoria porque viola el Derecho Fundamental de Legalidad, consagrado en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vulnerando así la Garantía de Audiencia, y la obligación de las autoridades administrativas de fundar y motivar debidamente sus resoluciones.

En ese sentido, si de conformidad con lo dispuesto en **el artículo 58-17, tercer y cuarto párrafo**, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, **la** demandante en juicios como el que nos ocupa (de resolución exclusiva de fondo) sólo podrá hacer valer conceptos de impugnación o en su caso, formular agravios que tengan por objeto resolver exclusivamente sobre el fondo de la controversia, esto es, aquellos que sean referidos a los elementos esenciales de las contribuciones; **y en el caso concreto**, los argumentos planteados por **la actora** antes referidos, están encaminados a demostrar que la autoridad fiscalizadora violó en perjuicio de la demandante el derecho fundamental de seguridad jurídica, al no fundar y motivar debidamente su determinación no cumplen con ese extremo, pues se encuentran dirigidos a combatir supuestas violaciones de carácter formal y de procedimiento; **luego entonces**, es evidente que en la especie los agravios de la parte actora, antes señalados, no tienen por objeto resolver sobre el fondo de la controversia; en consecuencia, con fundamento en lo establecido en el artículo **58-19, primer párrafo, fracción II**, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, **se tienen por no formulados**.

Por último, no pasa desapercibo para esta Sala que la actora haya solicitado en su escrito de demanda una indemnización, argumentando que al haberse demostrado que la resolución impugnada es ilegal, esta Sala debe condenar a la autoridad demandada al pago de una indemnización por daños y perjuicios en su favor, lo que es **infundado**, en atención a que en el juicio que se resuelve, la actora no acreditó la ilegalidad de la resolución impugnada, y como consecuencia, este Órgano Jurisdiccional no se encuentra obligada a valorar la solicitud de la actora, al reconocer

su validez.

En mérito de las anteriores consideraciones, los Magistrados integrantes de esta Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, consideran que al no desvirtuarse la presunción de legalidad de que se encuentra investido el acto de autoridad, como lo es el controvertido en la presente vía, en términos del artículo 42 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, lo procedente en el caso es reconocer la validez del mismo.

Por lo anteriormente expuesto y con fundamento en los artículos 49, 50 y 58-28, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se resuelve:

I.- La parte actora **no probó** su acción, en consecuencia;

II.- Se reconoce la validez de la resolución impugnada, misma que quedó descrita en el resultando 1 del presente 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 e Instructor en este juicio; Magistrado **AXEEL MIGUEL ARANA CASTAÑOS**, Titular de la Segunda Ponencia; y el Magistrado **GUSTAVO ARTURO ESQUIVEL VÁZQUEZ**, Titular de la Tercera Ponencia y Presidente de la Sala; ante la Secretaria de Acuerdos, Licenciada **PATRICIA NAVA SORIA**, que actúa y da fe.

FRANCISCO JAVIER MARÍN SARABIA

AXEEL MIGUEL ARANA CASTAÑOS

GUSTAVO ARTURO ESQUIVEL VÁZQUEZ

LICENCIADA PATRICIA NAVA SORIA
Secretaria de Acuerdos

“El 13 de junio de 2025, la licenciada Patricia Nava Soria, Secretaria de acuerdos con adscripción en la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, hago constar y certifico que en términos de lo previsto en los artículos 120, 115, párrafos, primero, segundo, tercero y cuarto de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, esta versión pública suprime toda aquella información considerada legalmente como confidencial, por tratarse de nombre de la parte actora, nombre del representante legal, datos relativos a la resolución impugnada, nombre de tercero, persona física, nombre de tercero, persona moral, números de facturas, número de cuenta, número de comprobante fiscal y cadena de CFDI. Conste.”