

RESOLUCIÓN DE JUICIO EN LA VÍA ORDINARIA

Culiacán, Sinaloa, a **cuatro de agosto de dos mil veinticinco**. En cumplimiento al punto Único del Acuerdo SS/10/2025, emitido por el Pleno General de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, por el que se adicionan, modifican y derogan diversas disposiciones del Reglamento Interior de este Tribunal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 de mayo de 2025, conforme a sus artículos 48 y 49, la Primera Sala Regional del Noroeste III, pasó a denominarse a partir de la citada publicación como **Primera Sala Regional en Sinaloa**.

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

RESULTANDOS

1º. Por escrito recibido en la Oficialía de Partes Común de las Salas Regionales en Sinaloa de este Tribunal Federal el **28 de noviembre de 2024**, compareció la C. *********, demandando la nulidad de las resoluciones emitidas por la Administrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal de Sinaloa “1”, de la Administración General de Auditoría Fiscal de Sinaloa del Servicio de Administración Tributaria, siguientes:

OFICIO:	FECHA:	NÚMERO DE CONTROL:	PERIODO:	CANTIDAD:
*****	16/Octubre/2024	*** *****	Julio/2022	\$94,277.00
*****	16/Octubre/2024	*** *****	Enero/2022	\$31,930.00
*****	15/Noviembre/2024	*** *****	Agosto/2022	\$101,731.00
*****	15/Noviembre/2024	*** *****	Septiembre/2022	\$88,960.00
*****	11/Noviembre/2024	*** *****	Noviembre/2022	\$37,214.00
*****	11/Noviembre/2024	*** *****	Noviembre/2023	\$31,551.00

A través de las cuales resolvió **negar las solicitudes de devolución de saldo a favor**, por concepto de impuesto al IVA/Impuesto al Valor Agregado de Confianza.

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

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

CONSIDERANDOS

PRIMERO. Esta Sala es competente para conocer y resolver el presente asunto en términos de lo ordenado por los artículos 49 y 50, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, numerales; 1, 2, 3, 4, 6, fracción III, 28, fracción I, 29, 30, 31, 34, 35, 36, fracciones VIII y XV, 42, fracciones II y VIII, 59, fracciones I, II, IV, V y X, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, expedida mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 18 de julio de 2016; y [9, fracción III, 12, fracciones II y VIII, 13, fracción IV, 48, fracción III, 49, fracción III, 60 y 81, fracciones I, II, III y XVIII, y demás aplicables del Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 17 de julio de 2020.](#)

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

TERCERO. En el **Primer** concepto de impugnación, la parte actora señala que las resoluciones impugnadas son ilegales al contravenir lo dispuesto por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, ya que aportó el soporte contable y documental necesario para acreditar la materialidad y por tanto la sustancia económica de los actos realizados en ejercicio de su actividad como arrendadora que dio origen a las devoluciones solicitadas.

Señala que presentó como pruebas las balanzas de comprobación, pólizas de diario, libro mayor condensado, auxiliar de libro mayor, contrato con el proveedor de servicios de remodelación, así como reporte fotográfico y memoria de obra, que adminiculados demuestran la efectiva realización de los servicios, debido a que todas las erogaciones realizadas fueron en beneficio del edificio que otorga en arrendamiento.

Aduce que es equivocada la apreciación de la autoridad al considerar que tiene el carácter de contratista de servicios u obras especializadas y que las operaciones realizadas relativas al edificio constituyen una subcontratación, lo cual resulta falso, ya que tiene la actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles, de ahí que no resultan aplicables al caso las disposiciones en que se apoya la autoridad.

En el **segundo** concepto de anulación, la demandante argumenta que las resoluciones impugnadas carecen de la debida motivación, al no haber señalado los motivos y fundamentos por los cuales determinó que no se acreditó la materialidad, ya que la autoridad fue omisa en realizar un análisis exhaustivo a las documentales aportadas como pruebas.

Refiere que no se observa elemento, circunstancia o razonamiento particular alguno que le haya llevado a concluir que la actora es contratista de servicios u obras especializadas.

Al contestar la demanda, sostuvo la legalidad y validez de las resoluciones impugnadas.

A juicio de esta Sala los conceptos de impugnación en estudio son **parcialmente fundados**, pero insuficientes para declarar la nulidad de las resoluciones combatidas.

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

El requerimiento de fundamentación y motivación antes referido, es retomado por el Código Fiscal de la Federación, tanto por su artículo 38, referente a los requisitos que deben reunir los actos administrativos que se deban notificar, como por el [séptimo párrafo del artículo 22, específicamente por cuanto hace a la negativa de las autoridades fiscales de devolver total o parcialmente las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales.](#)

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

En efecto, el artículo 38, del Código Fiscal de la Federación, contempla en su fracción IV², que los actos administrativos que se deban notificar deben estar fundados, motivados, por su parte, tratándose de la negativa de las autoridades fiscales de devolver total o parcialmente las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales, el séptimo párrafo del artículo 22, del Código Fiscal de la Federación, también exige la fundamentación y motivación de las causas en que se sustenta tal determinación, al tenor siguiente:

Artículo 22. Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales...

□ □ □

Para tales efectos, las autoridades fiscales deberán fundar y motivar las causas que sustentan la negativa parcial o total de la devolución respectiva.”

Una vez que ha quedado establecido lo anterior, dado que las resoluciones impugnadas consisten en los oficios *****

***** , que a su vez negaron las solicitudes de devolución de saldo a favor por concepto de impuesto al valor agregado, entonces las resoluciones combatidas deben contar con la debida fundamentación y motivación como lo exigen los artículos 16, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 22 séptimo párrafo y 38 fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, motivo por el cual se procede a su análisis.

Ahora bien, de las resoluciones combatidas se advierte que la autoridad demandada negó las solicitudes de devolución de saldo a favor por concepto de impuesto al valor agregado, precisando como motivos y fundamentos lo siguiente:

- Analizó el papel de trabajo señalado en los puntos 1 y 3 de los requerimientos, del cual observó que la contribuyente realizó erogaciones con el proveedor ****
***** **** ** ***, por concepto de **adecuaciones y mantenimiento**, sin que se acredite la materialidad de tales operaciones, ya que los documentos aportados carecen de valor probatorio al tratarse de documentos privados de fácil confección y elaboración, que solo demuestran que la hoy actora generó un control interno de las operaciones que llevó con su proveedor, pero no dan certeza en tiempo, lugar y modo de que efectivamente se hubieran prestado los servicios.
- Señala que las fotografías no otorgan convicción de la materialidad al carecer de certificación que el acrediten el lugar, tiempo y circunstancias en que fueron tomadas, por lo que solo denotan momentos relacionados con temas de servicios brindados por proveedores, más no así que tales momentos correspondan a las operaciones concretas por las cuales se expidieron comprobantes fiscales.
- Determina que no tiene derecho al acreditamiento del impuesto al valor agregado, en virtud de que no cumple con los requisitos de deducibilidad

²**Artículo 38.** Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

...

IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate...

previstos en el artículo 27, fracción V, último párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en relación con el 5 fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ya que el concepto facturado en el comprobante fiscal expedido por su proveedor consiste en "adecuaciones y mantenimiento" el cual corresponde a servicios u obras especializadas, por lo que de conformidad con el artículo segundo, fracción VII, del Acuerdo por el que se dan a conocer las disposiciones de carácter general para el registro de personas físicas o morales que presten servicios especializados o ejecuten obras especializadas a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de mayo de 2021, se tratan de servicios profesionales, mismos que son ajenos a la actividad principal de la contribuyente, es decir, no hacen parte del objeto social de la contribuyente.

- Realizó la consulta a la página en internet de la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, específicamente al registro de prestaciones de servicios especializados u obras especializadas "REPSE", de la cual conoció que el proveedor no se encuentra registrado.
- Al no encontrarse inscrito el proveedor en el Registro de Prestaciones de Servicios Especializados u Obras Especializada, no cumple con los requisitos de deducibilidad establecidos en el artículo 27, fracción V, último párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; 5 fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 15-D tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y 15 de la Ley Federal del Trabajo.

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

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

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

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

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

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

Ley del Impuesto Sobre la Renta

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

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

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

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

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

De ahí que, la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación está autorizada para valorar los medios o documentos aportados por el contribuyente, o terceros

relacionados y concluir, como ocurrió en la especie, al precisar que la contribuyente no acreditó la materialización de actos jurídicos a los que se pretendió dar efectos fiscales, esto es, no demostró que efectivamente se hubieran recibido los servicios al no aportar la documentación que acredite su realización.

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

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

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

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

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

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

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

dejar constancia de un acto o hecho con los efectos tributarios señalados. De distinta forma, **una vez cumplidos los requisitos de los comprobantes fiscales, éstos, como medios de prueba, pueden servir para solicitar la deducción o acreditamiento correspondiente, pero sin que tal cumplimiento implique, en automático, que procederá la deducción o acreditamiento solicitado.** Precisamente por ello, la diferencia existente entre el cumplimiento de los requisitos de los mencionados comprobantes y la deducción o acreditamiento para los cuales sirven, se sintetiza en que aquéllos son los medios y éstos una de las posibles consecuencias que pueden tener. Es cierto que existe una estrecha relación entre los comprobantes fiscales que cumplen los requisitos fiscales y el derecho a la deducción o al acreditamiento que se pretenda efectuar; sin embargo, ello no conlleva a que se trate de un solo aspecto, sino que existen diferencias al respecto, principalmente, de medio a fin. Amparo directo en revisión 84/2013. Lechera Alteña, S.A. de C.V. 6 de marzo de 2013. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.”^[3]

Una vez sentado lo anterior, se tiene que la parte actora manifestó que las operaciones consistieron en [los servicios de remodelación, reparación y mantenimiento del edificio de su propiedad, el cual es objeto de la actividad que realiza como arrendadora](#), que dichos servicios le prestó el proveedor ***** ***** **** ** ****, los cuales resultan estrictamente indispensables [para la consecución de su actividad económica](#).

Lo anterior es así, ya que de la constancia de situación fiscal de 25 de noviembre de 2024, que obra agregada a folio 177 de autos, se advierte que la hoy actora se encuentra registrada ante el Registro Federal de Contribuyentes bajo el régimen simplificado de confianza, con la actividad económica de alquiler de oficinas y locales comerciales; por lo que, el concepto o descripción que amparan los comprobantes fiscales emitidos por el proveedor ***** ***** **** ** ****, relativo a “Adecuaciones y Mantenimiento”, se presume que consistieron en servicios que resultaban necesarios para la actividad económica que realiza la actora, al considerarse indispensable la reparación y mantenimiento de los inmuebles que opera en arrendamiento.

Asimismo, para demostrar la materialidad de tales operaciones, la parte actora aportó como pruebas los comprobantes fiscales digitales por internet emitidos por ***** ***** **** ****. a la hoy actora, por concepto o descripción “[Adecuaciones y Mantenimiento](#)”, de fechas 14 de julio de 2022, 06 de enero de 2022, 11 de agosto de 2022, 23 de agosto de 2022, 20 de septiembre de 2022, 14 de septiembre de 2022, 10 de noviembre de 2022, 30 de noviembre de 2023; por los importes de \$699,744.35, \$230,097.31, \$453,785.56, \$300,000.00, \$261,195.62, \$400,000.00, \$292,795.02 y \$250,000.00 (folios 225, 244, 255, 256, 265, 266, 276 y 283 de autos).

Copia simple del contrato de construcción por administración, de 20 de agosto de 2021, celebrado por ******* ******* como “El propietario” y ***** ***** **** *******. como “El constructor”, de cuyas cláusulas se advierte que la hoy actora encomienda al

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

constructor los trabajos de construcción de un edificio comercial ubicado en ** **

En el contrato se estipula que los trabajos a realizar serían los necesarios para lograr la remodelación autorizado por los clientes y sus consideraciones y solicitudes realizadas; se fijó como objetivo para realizar la construcción en un lapso de estimado de 12 meses; se estableció como pago que la hoy actora realizaría un depósito de \$300,000.00 mediante transferencia, más un monto en efectivo de \$100,000.00 mensual, monto que se utilizaría para las actividades y trabajos pertinentes a lograr, en tanto que el constructor presentaría al propietario una memoria, notificando los gastos realizados.

Asimismo, en el aludido contrato se señaló que los honorarios e indirectos serían por el porcentaje mensual del 12.5% de los gastos de construcción; y que el constructor se compromete a realizar los trabajos hasta la conclusión de la construcción; y que al no contar con licencia de construcción la obra, no se puede dar de alta a trabajadores ante el seguro social en sitio, motivo por el cual se registrarían en otra dirección.

El contrato [de construcción](#) aportado por la parte actora (folios 181 a 183), se presentó en copia simple, por lo que, no se tiene certeza de la fecha de su elaboración, es decir, carece de fecha cierta, por tanto, por sí solo no puede dar fe ni crear plena convicción de la eficacia del momento en que consta el mismo, [ni de la efectiva realización de las operaciones en él estipuladas](#); acreditándose únicamente la expresión de voluntad de los contratantes y las cláusulas pactadas.

En este sentido, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la jurisprudencia 2a./J. 161/2019 (10a.) [cuyo rubro y texto que más adelante se reproducen](#), se pronunció en el tópico en cuestión, determinando que la "fecha cierta" es un requisito exigible respecto de los documentos privados que se presentan a la autoridad fiscal como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, que los contribuyentes tienen el deber de conservar para demostrar la adquisición de un bien o la realización de un contrato u operación que incida en sus actividades fiscales.

La jurisprudencia en cita es del tenor siguiente:

DOCUMENTOS PRIVADOS. DEBEN CUMPLIR CON EL REQUISITO DE "FECHA CIERTA" TRATÁNDOSE DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES DEL CONTRIBUYENTE. La connotación jurídica de la "fecha cierta" deriva del derecho civil, con la finalidad de otorgar eficacia probatoria a los documentos privados y evitar actos fraudulentos o dolosos en perjuicio de terceras personas. Así, la "fecha cierta" es un requisito exigible respecto de los documentos privados que se presentan a la

autoridad fiscal como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, que los contribuyentes tienen el deber de conservar para demostrar la adquisición de un bien o la realización de un contrato u operación que incida en sus actividades fiscales. Lo anterior, en el entendido de que esos documentos adquieren fecha cierta cuando se inscriban en el Registro Público de la Propiedad, a partir de la fecha en que se presenten ante un fedatario público o a partir de la muerte de cualquiera de los firmantes; sin que obste que la legislación fiscal no lo exija expresamente, pues tal condición emana del valor probatorio que de dichos documentos se pretende lograr.

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

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

Esta tesis se publicó el viernes 06 de diciembre de 2019 a las 10:18 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 09 de diciembre de 2019, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.³

Lo anterior, en el entendido de que esos documentos adquieren fecha cierta cuando a) se inscriban en el Registro Público de la Propiedad, b) a partir de la fecha en que se presenten ante un fedatario público o c) a partir de la muerte de cualquiera de los firmantes; sin que obste que la legislación fiscal no lo exija expresamente, pues tal condición emana del valor probatorio que de dichos documentos se pretende lograr.

Con base en lo anterior se tiene que [el contrato de construcción](#), por sí solo no tiene valor probatorio pleno para demostrar los hechos que pretende la parte actora, debido a que únicamente lo suscriben las partes que intervienen, por lo que solo surte efectos entre los contratantes. Por tanto, al carecer del requisito de fecha cierta no otorga plena eficacia probatoria a la fecha que consta en el mismo, lo que trae como consecuencia que no confiere certeza jurídica de la realización de los actos consignados en dicho contrato.

No obstante que el [contrato de construcción](#) no contenga fecha cierta lo que conlleva que es ineficaz por sí solo para demostrar que la hoy actora contrató los servicios de ***
***** **** ** ***,; lo cierto es que, dicha documental constituye prueba indiciaria y como tal se analiza en conjunto con los otros medios de prueba que ofreció la parte actora en sede administrativa para acreditar que [el referido proveedor le prestó los servicios de construcción del edificio, mantenimiento y adecuaciones](#), ya que adminiculados entre sí, pueden llevar a esta Juzgadora a presumir que efectivamente tales servicios le fueron prestados a la hoy actora.

Apoya lo anterior el precedente que se invoca a continuación:

“PRUEBA INDICIARIA. SU APLICACIÓN Y OPERATIVIDAD DENTRO DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.- De conformidad con el artículo 197 del Código Federal de Procedimientos Civiles aplicado supletoriamente a la Ley Federal de

³ Tesis: 2a./J. 161/2019 (10a.). Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Décima Época. Libro 73, Diciembre de 2019, Tomo I, página 466. Registro digital: 2021218.

Procedimiento Contencioso Administrativo- el Tribunal Federal de Justicia Administrativa goza de la más amplia libertad para hacer el análisis de las pruebas rendidas dentro del procedimiento jurisdiccional, valorando su alcance y valor probatorio confrontándolas unas frente a otras. Derivado de lo anterior, surge a la vida jurídica la denominada prueba indiciaria, misma que parte de la base que no existe prueba directa de un hecho que precisa ser acreditado, pero sí existen otros hechos que entrelazados a través de un razonamiento lógico e inferencial, lleva a su demostración. Es decir, la prueba indiciaria se desarrolla mediante el enlace de la verdad conocida para extraer como producto la demostración de la hipótesis buscada. Por lo tanto, al analizar el cúmulo probatorio ofrecido en juicio, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa deberá estudiar las probanzas ofrecidas adminiculándolas y confrontándolas unas con otras, para así estar en posibilidad de acreditar o deducir los hechos para los cuales fueron ofrecidas, con la salvedad de que debe de existir una conexión racional entre las pruebas analizadas y los hechos que se obtienen, puesto que de no existir tal conexión, impediría la operatividad de la prueba indiciaria.⁴

Así, [del contrato de construcción presentado por la hoy actora](#), se puede concluir que la hoy actora solicitó a la empresa ***** ***** **** ** ****, la prestación de servicios de construcción del edificio comercial ubicado en **** ** ***** ***** ***** ****** ******* ***** *******, así como de mantenimiento y adecuación.

Por lo que, del análisis al [contrato de construcción, con la constancia de situación fiscal y las facturas](#), se presume que con motivo de que la actora se dedica al alquiler de oficinas y locales comerciales, le resultaba necesario la construcción de un edificio comercial, así como el mantenimiento y adecuaciones del mismo, para efectos de realizar su actividad económica, razón por la cual contrató los servicios del proveedor ***** ***** **** ** ****, para que éste le realizara tales trabajos de construcción, adecuaciones y mantenimiento del edificio comercial.

Lo anterior, porque de las facturas antes referidas se advierte que en el concepto se describió que corresponde a ["adecuaciones y mantenimiento"](#), por lo que se presupone que corresponden a los servicios estipulados en el contrato de construcción celebrado precisamente con el proveedor de servicios ***** ***** **** ** ****.

Asimismo, la parte actora exhibió como prueba el acuse de recibo de registro de obra de construcción, emitido por el Instituto Mexicano del Seguro Social, en fecha 14 de septiembre de 2021, agregado a folio 184 de autos, del cual se aprecia como datos de la autoridad que recibe la Delegación Sinaloa, Subdelegación Culiacán; como datos del solicitante a ***** ***** **** ** ****, como tipo de patrón "propietario"; con datos de la obra de clase privada, tipo de obra remodelaciones, con ubicación en calle **** ** ******* ******* ***** ***** ***** ***** ***** ***** *******, monto

⁴ Tesis VIII-P-1aS-428, visible en la R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 27. Octubre 2018. p. 363.

de la obra \$2´000,0000.00; y con periodo de ejecución del 01 de septiembre de 2021 al 30 de septiembre de 2022.

Con el documento anterior, en relación con el contrato de construcción y las facturas, se aprecia que el proveedor *** ***** ***** ** ***. realizó el registro de la obra de construcción de tipo "remodelaciones" del edificio ubicado en el mismo domicilio que quedó señalado en el contrato antes aludido.

Asimismo, se aportó como prueba el documento denominado “memoria 24” (folios 186 a 192 de autos), realizado por el proveedor *****, de fecha 14 de julio de 2023, en cuyo encabezado se indica el nombre de la hoy actora, relativo al edificio “*****” en ***** **, ** ***** ***** ***** ***** ***** ***** ***** ***** *, donde se asentaron los gastos realizados con motivo de la obra, consistentes en gastos de materiales, subcontratos entre otros, relativos a la instalación de aires acondicionados, trabajos de albañilería, hidrosanitarios, carpintería, pintura, instalación de Tablaroca, limpieza; se indicó un listado de retenciones de garantía, entrega de recursos, así como un anexo fotográfico del exterior e interior del edificio donde se realizaron los trabajos.

Por lo que, del documento antes señalado se puede deducir que en cumplimiento al contrato de construcción celebrado por la hoy actora con *** ***** **** ** **, este último realizó a la hoy actora una memoria notificando los gastos realizados con motivo de la construcción, adecuación y mantenimiento de la obra para la cual fue contratado.

Igualmente, la actora ofreció como prueba un reporte de actividades de 17 de agosto de 2022 (folios 193 a 208), realizado por *** ***** ** ***, en el cual se describen las reparaciones realizadas en el edificio "*****" ubicado en Avenida ** ** *****
**** ***** ***** ***** ***** ***** ***** *****
distintas ubicaciones y la descripción del procedimiento aplicado en la reparación y mantenimiento, donde se observan personas que están trabajando los distintos espacios y ubicaciones del edificio, tales como tareas de albañilería, instalación de cableado eléctrico, instalación de sanitarios.

Por lo que, con tales documentos analizados en conjunto con las facturas y el contrato de construcción antes referido, se presume que la parte actora contrató los servicios de ***
***** **** ** ***, a fin de que éste le realizara los trabajos de mantenimiento y adecuaciones en el edificio de su propiedad a efecto de lograr su actividad económica de arrendamiento de inmuebles.

Asimismo, la demandante aportó como pruebas documentación contable tales como libro mayor, impreso de pólizas, balanzas de comprobación, por los meses de julio de 2022, enero de 2022, agosto de 2022, septiembre de 2022, noviembre de 2022, noviembre de 2023,

de los cuales se aprecia que la parte actora tiene registrado en su contabilidad las operaciones realizadas con su proveedor.

Sin que sea óbice lo señalado por la autoridad demandada en las resoluciones combatidas en cuanto a restarle valor probatorio alguno a las documentales aportadas por la hoy actora por tratarse de documentos privados; ya que si bien es cierto que los elementos de prueba aportados por la parte actora corresponden a documentos de carácter privado, cuyo valor probatorio se regula por lo dispuesto por los artículos 197, 203 y 210 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria al procedimiento contencioso administrativo de conformidad con el artículo 1º de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, los cuales señalan lo siguiente:

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

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

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

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

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

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

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

Así pues, el valor probatorio de las documentales privadas por tratarse de pruebas indiciarias, las cuales quedan al prudente arbitrio del Juzgador y por ende, deben analizarse de manera concatenada y en su conjunto a fin de determinar si con las mismas se logra demostrar **la materialidad de las operaciones consistentes en los servicios de adecuaciones y mantenimiento prestados por *** ***** ***** ** ***, a la hoy demandante para impugnar la resolución determinante del crédito fiscal a su cargo.**

Apoya lo anterior el precedente que se invoca a continuación:

"PRUEBA INDICIARIA. SU APLICACIÓN Y OPERATIVIDAD DENTRO DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.- De conformidad con el artículo 197 del Código Federal de Procedimientos Civiles aplicado supletoriamente a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo- el Tribunal Federal de Justicia Administrativa goza de la más amplia libertad para hacer el análisis de las pruebas rendidas dentro del procedimiento jurisdiccional, valorando su alcance y valor probatorio confrontándolas unas frente a otras. Derivado de lo anterior, surge a la vida jurídica la denominada prueba indiciaria, misma que parte de la base que no existe prueba directa de un hecho que precisa ser acreditado, pero sí existen otros hechos que entrelazados a través de un razonamiento lógico e inferencial, lleva a su demostración. Es decir, la prueba indiciaria se desarrolla mediante el enlace de la verdad conocida para extraer como producto la demostración de la hipótesis buscada. Por lo tanto, al analizar el cúmulo probatorio ofrecido en juicio, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa deberá estudiar las probanzas ofrecidas adminiculándolas y confrontándolas unas con otras, para así estar en posibilidad de acreditar o deducir los hechos para los cuales fueron ofrecidas, con la salvedad de que debe de existir una conexión racional entre las pruebas analizadas y los hechos que se obtienen, puesto que de no existir tal conexión, impediría la operatividad de la prueba indiciaria.⁵

Por lo que, con la unión de todos los hechos probados o indicios, en su enlace lógico y natural, constituyen pruebas aptas y suficientes para concluir que el proveedor ***** ***** ***** ** ***,** le prestó los servicios de adecuación y mantenimiento a la hoy actora, los cuales le resultaban indispensables debido a que su actividad económica consiste en el alquiler de oficinas y locales comerciales.

En consecuencia, a juicio de esta Sala, **de la concatenación de las documentales e información citada, que fuera proporcionada a la autoridad, se conoce que la contribuyente actora acreditó que las operaciones de la prestación de servicios de mantenimiento y adecuaciones sí se materializaron.**

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

⁵ Tesis VIII-P-1aS-428, visible en la R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 27. Octubre 2018. p. 363.

contraprestación por el servicio recibido, que el contratista cuente con el registro a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo".

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

Ley del Impuesto Sobre la Renta

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

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

...

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

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

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

..."

Ley del Impuesto al Valor Agregado

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

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

..."

Código Fiscal de la Federación

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

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

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

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

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

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

Ley Federal del Trabajo

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ahora bien, con relación a las disposiciones de carácter general que debe emitir la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, para determinar los procedimientos relativos al registro, en fecha 24 de mayo de 2021, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el

Acuerdo por el que se dan a conocer las disposiciones de carácter general para el registro de personas físicas o morales que presten servicios especializados o ejecuten obras especializadas a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo, en su artículo segundo, se señaló lo siguiente:

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

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

...

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

..."

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

En el caso a estudio, las operaciones de las cuales derivó el impuesto al valor agregado rechazado, corresponden al concepto de "adecuaciones y mantenimiento" prestados por el proveedor *** ***** ** ****, al amparo del contrato de construcción por administración, celebrado por la hoy actora con el carácter de "El propietario" y *** ***** **** ** ****, con el carácter de "El constructor", el cual obra agregado en autos a folios 181 a 183.

Del contrato de referencia, se advierte que las partes acordaron que *** ***** **** ** ****, le prestaría a la hoy actora, los trabajos de construcción del edificio, que los trabajos a realizar serían los necesarios para lograr la remodelación del edificio; y se puede advertir que los trabajos se realizarían con equipos y trabajadores proporcionados por el proveedor.

Con base en lo anterior, se advierte que contrario a lo señalado por el demandante, sí tiene el carácter de contratista de obra especializada, ya que del contrato se aprecia que convino con *** ***** **** ** ****, que éste le realizaría trabajos de construcción de obra, consistentes en la remodelación de un edificio propiedad de la hoy actora, lo cual se ubica dentro del supuesto de obras especializadas, debido a que tales trabajos constituyen labores distintas a la actividad económica de la hoy actora, en el entendido de que ésta se dedica al alquiler de oficinas y locales comerciales, en tanto que los trabajos contratados a su proveedor corresponden a la construcción de obra.

En consecuencia, el hoy actor debió cerciorarse al momento de contratar los servicios de su proveedor, que éste cumplía con la exigencia de encontrarse registrado ante el Registro de Prestadoras de Servicios Especializados u Obras Especializadas.

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

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

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

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

Con base en las consideraciones anteriores, se concluye que contrario a lo aducido por la parte actora, la autoridad demandada si justificó la razón por la cual consideró como especializados los servicios otorgados por *** ***, al haber asentado en la resolución impugnada que ello se debía a que tales servicios son ajenos a la actividad principal de la contribuyente, es decir, no hacen parte del objeto social de la contribuyente, lo cual resulta coherente con lo establecido en los artículos 27, fracción V, último párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y 15-D tercer párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

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

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

Resulta aplicable al caso, la siguiente tesis:

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

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

Así lo acordó la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en la sesión pública ordinaria el día siete de julio de 2022.- Firman, la Magistrada Doctora Magda Zulema Mosri Gutiérrez, Presidenta de la Segunda Sección, el Licenciado Aldo Gómez Garduño, Secretario Adjunto de Acuerdos de la Segunda Sección, quien da fe.

Tesis publicada en la Revista de este Tribunal el martes 23 de agosto de 2022 a las 12:46 horas.”⁶

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

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

RESOLUTIVOS

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

⁶ Tesis: IX-J-2aS-11. R.T.F.J.A. Novena Época. Año I. No. 8. Agosto 2022. p. 24.

II. Se reconoce la **validez** de las resoluciones impugnadas descritas en el resultando primero del presente fallo.

III. NOTIFÍQUESE.

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

DMLL.

Mag. Lawrence Salomé Flores Ayvar

MPML. Mireya Guadalupe Quintero Sarabia

Mag. Gustavo Ruiz Padilla.

Lic. Dulce María López López.

La presente hoja que corresponde a la página número 21, pertenece a la sentencia dictada dentro del juicio de nulidad 5657/24-03-01-2, promovido por ***** , en la cual se reconoció la validez de las resoluciones impugnadas.

“El 20 de febrero de 2026, la licenciada Dulce María López López, Secretaria

de acuerdos con adscripción en Primera Sala Regional en Sinaloa, hago constar y certifico que en términos de lo previsto en los artículos 120, 115, párrafos, primero, segundo, tercero y cuarto de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, esta versión pública suprime toda aquella información considerada legalmente como confidencial, por tratarse de nombres de personas físicas, lugares de nacimiento, grupo étnico, estado civil, domicilio, ocupación o profesión, datos de identificación de vehículos particulares, ubicación de inmuebles, descripción de personas físicas, etc.). Conste.”