



Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

El aliado estratégico de México

Comisión Representativa del IMCP ante las
Administraciones
Generales de Fiscalización del SAT

FISCOAGAFF

Número 008

Abril de 2025

Directorio

C.P. PCFI Héctor Amaya Estrella
PRESIDENTE

C.P. PCCAG Ludivina Leija Rodríguez
VICEPRESIDENTA GENERAL

C.P.C. Rodolfo Servín Gómez
VICEPRESIENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

L.C.P. y PCFI Rolando Silva Briceño
VICEPRESIDENTE DE FISCAL

C.P.C. Miguel Ángel Calderón Sánchez
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN DE AGAFF

C.P.C. Santiago David Guadarrama Nieto
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

EL DICTAMEN FISCAL Y EL NUEVO CRITERIO NO VINCULATIVO PARA LA DEDUCCIÓN DE GASTOS POR SERVICIOS **44/ISR/NV** (Segunda Parte)

LEOBARDO BRIZUELA RADILLA
LICENCIADO EN DERECHO

Integrante de la Comisión AGAFF del IMCP



IMCP

Es miembro de



International
Federation
of Accountants

Los comentarios profesionales de este artículo son responsabilidad del autor, su interpretación sobre las disposiciones fiscales puede diferir de la emitida por la autoridad fiscal

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN REPRESENTATIVA DEL IMCP ANTE LAS ADMINISTRACIONES GENERALES DE FISCALIZACIÓN DEL SAT

*Anaya Pérez Juan
Anaya Porras Carlos Gerardo
Arellano Ramírez José Guillermo
Arias Blanco Lauro Erasto
Ávila Andrade José Rafael
Barriguetes Crespo Alejandro Eduardo
Boasono Ríos Francisco Julián
Brizuela Radilla Leobardo
Calderón Sánchez Miguel Ángel
Coronado Barbosa Alfredo
Cruz Montalvo René
De Los Santos Valero José Ventura
Díaz Guzmán Eduardo
Doñez Lucio José Luis.
Echeverría Arceo Daniel O
Gómez Ledesma Roberto
Guadarrama Nieto Santiago David*

*Jaimes Pérez Ignacio C.
López Ramírez Aarón
López Alba Ricardo
Lozano Rodríguez Parménides
Méndez Moreno Ernesto
Morales Ramiro Ramón
Montiel Ávila Enrique
Moscú Galicia Armando
Ortega López Rosalía
Palomec Velázquez José
Ramírez Luna Enrique
Prieto Gastelum Víctor Manuel
Ruiz Pérez Ana Luisa
Segura Chaparro Francisco Alejandro
Soto Plancarte Dayanira
Taboada Solares Fernando
Venegas Montalvo Benjamín
Zapata Zapata Juan Antonio*

© TODOS LOS DERECHOS RESERVADOS

**NINGUNA PARTE DE ESTE BOLETÍN DEBE SER REPRODUCIDA
POR NINGÚN MEDIO, INCLUIDO EL FOTOCOPIADO**

EL DICTAMEN FISCAL Y EL NUEVO CRITERIO NO VINCULATIVO PARA DEDUCCIÓN DE GASTOS POR SERVICIOS **44/ISR/NV** (Segunda Parte)

Leobardo Brizuela Radilla

Licenciado en Derecho

Integrante de la comisión AGAFF del IMCP

Introducción

En el Boletín Número 007 se comentó la importancia y el reto que representa para los dictaminadores fiscales la correcta aplicación de los criterios no vinculativos en materia de deducción de gastos por servicios, especialmente en lo concerniente al criterio 44/ISR/NV.

Se destacó que el dictamen debe elaborarse conforme al CFF, su reglamento y las normas de auditoría, incluyendo la obligación de emitir un informe de la revisión fiscal del contribuyente. Esto implica que el contador debe estar inscrito y al corriente en sus obligaciones, además de presentar el dictamen a través de medios electrónicos.

Se explicó que los “Criterios no Vinculativos” surgieron a partir de la interpretación interna de las autoridades fiscales sobre determinadas prácticas tributarias. Aunque no tienen fuerza obligatoria para los contribuyentes, sirven de guía para identificar conductas que, pueden afectar la base imponible del ISR. Dichos criterios permiten establecer líneas de acción ante prácticas fiscales indebidas.

En particular, se destacó el criterio no vinculativo 44/ISR/NV, publicado el 11 de octubre de 2024, que establece que no son deducibles las erogaciones por servicios si no se acredita que el servicio fue efectivamente prestado. Este criterio se fundamenta en la necesidad de que se cuente con evidencia complementaria (más allá del comprobante fiscal) que respalde la efectividad de la prestación del servicio.

Se comentó que, existe una dificultad de obtener evidencia de la prestación de servicios, dada su naturaleza intangible.

Fue analizado que, la falta de verificación adecuada puede exponer a los dictaminadores a sanciones, ya que emitir un dictamen en contravención a lo establecido puede acarrear consecuencias, como la suspensión del registro conforme al CFF y su reglamento.

Se destacó la necesidad de que, desde la planeación de la auditoría, se enfoquen en determinar si los servicios fueron realmente prestados ya que, aunque los criterios no vinculativos son opiniones de la autoridad, se espera que los contribuyentes y auditores los consideren para evitar prácticas fiscales indebidas.

En resumen, se subrayó el papel crucial de los dictaminadores en la detección y documentación de prácticas fiscales indebidas, haciendo énfasis en la importancia de contar con evidencia robusta que demuestre la efectiva prestación de servicios para garantizar la deducibilidad de los gastos y evitar riesgos.

Por ello, en este boletín **profundizaremos sobre los criterios emitidos por nuestros Tribunales respecto al estándar probatorio necesario para acreditar que un servicio fue efectivamente prestado y, en consecuencia, que la erogación correspondiente sea deducible.** Esto con el propósito de que los dictaminadores puedan verificar adecuadamente dicha situación y así evitar sanciones por parte de la autoridad.

Desarrollo

Como punto de partida, es preciso señalar que tanto la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) como la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), han emitido jurisprudencias que establecen que, la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, puede verificar si los actos registrados en la contabilidad y respaldados con comprobantes fiscales son existentes.

Esto es, Nuestros Tribunales ya reconocieron que las autoridades hacendarias tienen la facultad y atribución de verificar si los actos jurídicos de los contribuyentes realmente ocurrieron o no en la realidad.

En ese sentido, estos órganos jurisdiccionales han resuelto que, cuando las autoridades hacendarias adviertan que los documentos presentados por los contribuyentes describen operaciones que en realidad no se llevaron a cabo, podrán determinar la inexistencia de dichos actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, y con ello, negar las deducciones o acreditamientos correspondientes.

En resumen, la autoridad hacendaria está facultada para invocar la falta de materialidad como fundamento para rechazar los efectos fiscales de las operaciones realizadas por los contribuyentes. Por el contrario, **si el contribuyente aporta elementos probatorios suficientes que demuestren la existencia y realidad de la operación cuestionada, la autoridad fiscal no podrá negar sus efectos fiscales.**

Las jurisprudencias a las que hacemos referencia son las siguientes:

Segunda Sala

Décima Época

Materias(s): Administrativa

2a./J. 78/2019 (10a.)

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.

Libro 67, Junio de 2019, Tomo III, página 2186

Jurisprudencia

FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL EJERCERLAS LA AUTORIDAD FISCAL PUEDE CORROBORAR LA AUTENTICIDAD DE LAS ACTIVIDADES O ACTOS REALIZADOS POR EL CONTRIBUYENTE, A FIN DE DETERMINAR LA PROCEDENCIA DE SUS PRETENSIONES, SIN NECESIDAD DE LLEVAR A CABO PREVIAMENTE EL PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. *El procedimiento citado tiene como objetivo acabar con el tráfico de comprobantes fiscales y evitar el daño generado a las finanzas públicas y a quienes cumplen con su obligación de contribuir al gasto público, lo cual pone de relieve que mediante este procedimiento no se busca como ultima ratio eliminar los efectos producidos por los comprobantes fiscales, sino detectar quiénes emiten documentos que soportan actividades o actos inexistentes.*

En cambio, para corroborar si 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 contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. Por tanto, se trata de procedimientos distintos y no es necesario que la autoridad fiscal haya llevado a cabo el procedimiento previsto en el artículo 69-B para, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la improcedencia de las pretensiones del contribuyente basándose en el hecho de ser inexistentes los actos o actividades registrados en su contabilidad y respaldados en los comprobantes fiscales exhibidos. Además, es evidente que la atribución consignada en el artículo 69-B no excluye las facultades contempladas en el artículo 42 destinadas a comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los causantes, dentro de las cuales se encuentra inmersa la de verificar la materialidad de las operaciones económicas gravadas. De tal manera que, si el contribuyente sujeto a las facultades de comprobación no acredita la real materialización de las actividades u operaciones registradas en su contabilidad y comprobantes fiscales, la autoridad fiscal válidamente podrá declarar su inexistencia, y determinar que esos documentos carecen de valor probatorio y, por ello, no podrá tomarlos en cuenta para efectos de la procedencia de la pretensión del contribuyente.

Contradicción de tesis 405/2018. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo del Trigésimo Circuito, y Primero y Tercero, ambos en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito. 24 de abril de 2019. Mayoría de cuatro votos de los ministros Alberto Pérez Dayán, Eduardo Medina Mora I., José Fernando Franco González Salas y Javier Laynez Potisek. Disidente: Yasmín Esquivel Mossa. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Ron Snipeliski Nischli.

VIII-J-1aS-87

FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL.- A TRAVÉS DE ÉSTAS PUEDE DETERMINARSE LA INEXISTENCIA DE LAS OPERACIONES, EXCLUSIVAMENTE PARA EFECTOS FISCALES, SIN QUE SEA NECESARIO INICIAR EL PROCEDIMIENTO A QUE

SE REFIERE EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.-*El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, en sus fracciones II y III, establece que las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, tienen facultades: a) para efectuar una revisión de gabinete, para lo cual pueden requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión, b) para practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías. Al respecto cabe destacar que en caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, determinará el o los créditos fiscales que correspondan, y las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en el Código. En efecto, el ejercicio de las facultades de fiscalización no se limita a detectar incumplimientos que deriven en la determinación de un crédito fiscal al contribuyente omiso, sino que lleva implícita la posibilidad de que la autoridad verifique si efectivamente lo manifestado por el contribuyente corresponde a la realidad, es decir, si se han realizado las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las disposiciones legales y si el sujeto revisado les ha*

dato los efectos fiscales correctos; de ahí que, la autoridad para estar en posibilidad de determinar que no se realizaron las operaciones declaradas por la actora, no se encuentra obligada a aplicar el procedimiento contenido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. En este tenor, es evidente que la autoridad fiscal sí cuenta con facultades para restar eficacia probatoria a los comprobantes fiscales, contratos y demás documentos relacionados, únicamente para la determinación, devolución o acreditamiento de las contribuciones, a través de la emisión de una resolución en la que de manera fundada y motivada determine si existen las operaciones que el contribuyente registró y documentó en su contabilidad y de ser el caso, que advierta que son inexistentes 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.

(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/S1-29/2019)

Así lo acordó la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en la sesión privada celebrada el día veintiocho de noviembre de dos mil diecinueve. - Firman, el Magistrado RAFAEL ESTRADA SÁMANO, Presidente de la Primera Sección, ante el Maestro Roberto Carlos Ayala Martínez, Secretario Adjunto de Acuerdos de la Primera Sección, quien da fe.

R.T.F.J.A. Octava Época. Año V. No. 42. Enero 2020. p. 67

En cuanto a la calidad, cantidad y diversidad de pruebas que se deben aportar para acreditar la efectiva prestación de un servicio, es fundamental destacar que el **estándar probatorio actual, no se limita únicamente al comprobante fiscal, al pago correspondiente y al registro contable de la operación.**

Por el contrario, en nuestra experiencia, **se requiere una acreditación más robusta, considerando diversidad, calidad y cantidad de pruebas que demuestren de manera fehaciente la realización del servicio**, a efecto de que la erogación sea considerada deducible para efectos fiscales por la autoridad.

Justo en este punto, surge la siguiente interrogante: como dictaminador, ¿Qué tipo de evidencia debo recabar para verificar que un servicio fue efectivamente prestado y, en consecuencia, emitir una opinión sustentada sobre la deducibilidad de la erogación, en términos del criterio no vinculativo 44/ISR/NV?

El criterio no vinculativo señala lo siguiente:

“44/ISR/NV Deducción de erogaciones por concepto de prestación de servicios. No son deducibles si no se acredita que el servicio haya sido efectivamente prestado.

El artículo 27 de la Ley del ISR, establece los requisitos que deberán cumplir las erogaciones para efecto de que los contribuyentes puedan considerarlas como deducibles para la determinación del ISR, dentro de los cuales se encuentra ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, estar amparadas con un comprobante fiscal, estar debidamente registradas en contabilidad, entre otros.

Por su parte, de la contradicción de tesis 128/2004, resuelta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se desprende que cuando el gasto efectuado no se encuentre relacionado con el objeto social de la empresa que lo pretende deducir, el gasto no es estrictamente indispensable, por lo tanto, no sería deducible.

Ahora bien, cabe mencionar que el requisito de la estricta indispensabilidad de las deducciones solo puede verificarse en operaciones con efectiva existencia, es decir, cuando pueda corroborarse que efectivamente se llevó a cabo y, por lo tanto, que la erogación que derivó de dicha operación es estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente.

*En ese sentido, **no son deducibles las erogaciones efectuadas por concepto de prestación de servicios**, pagadas ya sea a una persona residente en México o en el extranjero, **si no se acredita que efectivamente se recibió el servicio**, toda vez que las autoridades fiscales han detectado que algunos contribuyentes efectúan erogaciones supuestamente relacionadas con la prestación de servicios y generan una deducción, lo que trae como consecuencia la disminución de la base imponible del ISR; sin embargo, aun cuando se tengan los comprobantes que supuestamente amparan la prestación del servicio, no se cuenta con otros elementos necesarios que sirvan para demostrar que se llevó a cabo su efectiva prestación.*

Por lo anterior, se considera que realizan una práctica fiscal indebida:

I. Quienes deduzcan para efectos de la determinación del ISR erogaciones por concepto de prestación de servicios, cuando no se cuente con elementos que acrediten que efectivamente recibieron dicho servicio, independientemente de que se cuente con un comprobante fiscal con el que se pretenda amparar la operación.

II. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de la práctica anterior.”

Para dilucidar lo anterior, es preciso recurrir a sentencias emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en las cuales se elaboró un listado que, si bien no es exhaustivo, sí resulta ilustrativo, de los elementos y pruebas que comúnmente pueden utilizarse para acreditar la existencia de una operación.

A manera de ejemplo, en el juicio de nulidad 58/19-ERF-01-8 se presenta un listado ilustrativo,

de documentos que pueden contribuir a acreditar la materialidad de una operación, en los siguientes términos:

“...

-Análisis de 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 de dicha 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 reporte periódicos de avance;

-Entregables propiamente dichos;

-Documentos y asientos contables que acrediten la forma de pago y la efectiva realización de este, así como documentos relacionados con dicha operación, como podrían ser los que demuestren la forma en la que se hubiera 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;

-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;

-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.*

...”

Como se observa en la transcripción anterior, esta sentencia establece una serie de documentos que pueden coadyuvar a acreditar que una operación, a la que se le ha otorgado un efecto fiscal, fue efectivamente prestada y, por lo tanto, es susceptible de ser deducida por parte de los contribuyentes.

En efecto, a partir de los documentos señalados, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa ha considerado que se acredita la existencia efectiva de las operaciones, pues se demuestra, entre otros, el proceso de decisión que llevó a la adquisición del bien o 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, las consecuencias o efectos que tuvieron las transacciones respectivas, ya sea en la forma de fabricar, distribuir, administrar, etcétera.

También, con estas documentales se aportan elementos en relación con el impacto de las transacciones y el valor económico que representen los derechos y obligaciones que deriven de las transacciones correspondiente, incluso, se podría demostrar la pertinencia de la transacción o la existencia de algún patrón que evidencie lo idóneo o simplemente recomendable de la operación de que se trate.

Según lo expuesto, consideramos que, en la actualidad, si únicamente se presenta el comprobante fiscal, el pago realizado y el registro contable de la operación, existe una alta probabilidad de que se presuma la inexistencia del servicio, lo que resultaría en el rechazo de la deducción de la erogación por la autoridad.

En cambio, si se **aporta evidencia más sólida que permita comprobar de manera fehaciente la realización del servicio, como la documentación mencionada en la sentencia analizada, existe mayor posibilidad de que el servicio se considere existente y, por lo tanto, que la erogación sea deducible fiscalmente.**

Conclusión

Con base en lo expuesto en este Boletín, consideramos que la sentencia del Tribunal Federal de Justicia Administrativa proporciona elementos que pueden ser de utilidad para que el auditor pueda sustentar su opinión sobre la efectiva prestación de un servicio y, en consecuencia, si la erogación resulta deducible.

En efecto, el criterio adoptado por el Tribunal contribuye a delimitar con mayor precisión los elementos probatorios que deben integrarse en el expediente de auditoría, tales como contratos, comprobantes fiscales, evidencia del servicio prestado y la relación con la actividad del contribuyente.

Desde nuestra óptica, la sentencia analizada, aporta mayores elementos para que el auditor en el dictamen fiscal pueda opinar con mayor sustento sobre si existe o no una infracción del criterio no vinculativo 44/ISR/NV de referencia y, al mismo tiempo, se proteja de sanciones derivadas de su no observancia.

El auditor debe estar consciente que el estándar probatorio vigente para considerar que un servicio fue efectivamente prestado, va más allá de contar únicamente con el comprobante fiscal, el pago efectuado y el registro contable de la operación.

Con base en nuestra experiencia, la autoridad y los Tribunales, exigen una demostración más sólida, que incluya diversos elementos probatorios, como los señalados en la sentencia analizada en este Boletín, capaces de acreditar de manera clara y contundente que el servicio realmente se llevó a cabo, con la finalidad de que la erogación sea aceptada deducible fiscalmente.

En suma, la sentencia analizada puede ser una herramienta útil para que el auditor pueda opinar si las documentales que se le entregan para demostrar un servicio son presumiblemente suficientes para demostrar su existencia, la deducibilidad de la erogación y la observancia del criterio no vinculativo en cuestión.

Nota aclaratoria: Este artículo refleja la opinión del (os) autor (es) y no necesariamente la del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y/o alguno de los integrantes de la Comisión Representativa Del IMCP Ante Las Administraciones Generales De Fiscalización Del SAT.

La responsabilidad corresponde exclusivamente, a la fuente y/o el autor del artículo o comentario en particular.