



6 El concepto de materialidad en la deducción por la prestación de servicios

La incorporación del criterio no vinculativo 44/ISR/NV a la RM para 2024 establece que los contribuyentes deben conservar toda la información y documentación necesaria para demostrar la efectiva prestación de los servicios deducidos en la determinación del ISR. Aunque esta obligación no se encuentra específicamente regulada en las disposiciones fiscales aplicables, los contribuyentes deben recopilar y mantener dicha información para responder a posibles revisiones de la autoridad fiscal y evitar contingencias fiscales.



Lic. Omar Rangel Rodríguez,
Socio del Área Fiscal de
Garrido Licona y Asociados

INTRODUCCIÓN

Con fecha 11 de octubre de 2024, se publicó en el DOF una modificación al anexo 3 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2024, mediante la cual se incorporó un nuevo criterio no vinculativo en materia del impuesto sobre la renta (ISR) denominado:

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.

En este sentido, es importante señalar que, de conformidad con el artículo 33, fracción I, inciso h), del Código Fiscal de la Federación (CFF), las autoridades hacendarias están obligadas a la publicación de los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales, mismos que consisten en prácticas fiscales indebidas realizadas por los contribuyentes, que han sido observadas por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) en el uso de sus facultades de comprobación.

Ahora bien, resulta relevante considerar que, conforme al artículo 35 del CFF, los criterios emitidos por las autoridades fiscales dispuestos en la RM no sujetan a ningún contribuyente a su observancia, ni tampoco pueden generar obligación alguna para los contribuyentes, sino que únicamente podrían derivar en derechos para los mismos.

En este contexto, derivado de la adición del citado criterio no vinculativo 44/ISR/NV en el anexo 3 de la RM para 2024, los contribuyentes son capaces de

conocer los requisitos fiscales aplicables que deben cumplir para que, conforme al criterio de la autoridad fiscal, se pueda considerar procedente la deducción de erogaciones efectuadas por concepto de prestación de servicios; sin embargo, ¿el requerimiento de dichos requisitos es algo nuevo?, ¿o qué nivel de información podrá solicitar la autoridad fiscal válidamente en sus revisiones?

CRITERIO NO VINCULATIVO 44/ISR/NV

Como se comentó anteriormente, mediante la publicación del citado criterio no vinculativo 44/ISR/NV, la autoridad fiscal señala que, de conformidad con el artículo 27, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), uno de los requisitos para que una erogación por concepto de prestación de servicios se considere deducible es su estricta indispensabilidad; misma que, conforme al criterio de referencia, únicamente puede verificarse en operaciones existentes, es decir, que se trate de servicios efectiva o materialmente prestados.

En razón de lo anterior, la autoridad fiscal define que se considera como una práctica fiscal indebida la deducción de erogaciones efectuadas por concepto de prestación de servicios, cuando no se cuente con los elementos necesarios que acrediten que los contribuyentes efectivamente recibieron dicho servicio, independientemente de que se tenga el Comprobante Fiscal Digital por Internet o Factura Electrónica (CFDI) correspondiente que ampare la operación, tal y como se indica a continuación:

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.

...

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.

... la autoridad fiscal cuenta con las facultades para cuestionar la materialidad de las operaciones realizadas por los contribuyentes...

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.

8

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.

(Énfasis añadido).

Así pues, es posible observar que la autoridad fiscal vincula la estricta indispensabilidad y, por tanto, la

deducibilidad de las erogaciones efectuadas, a que los contribuyentes cuenten con la materialidad que demuestre la efectiva prestación de los servicios.

LA MATERIALIDAD EN LAS OPERACIONES

El concepto de “materialidad” no se encuentra definido en la legislación fiscal; sin embargo, no se trata de un término enteramente nuevo. En este sentido, en el ejercicio fiscal 2019, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) emitió la tesis aislada VIII-J-SS-118, mediante la cual se definió que, ante el cuestionamiento por parte de la autoridad fiscal respecto de la existencia de operaciones amparadas en los comprobantes fiscales, los contribuyentes se encontraban obligados a aportar las pruebas necesarias para demostrar la materialidad de las operaciones realizadas; cuyo contenido de dicha tesis se cita a continuación:

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.**

(Énfasis añadido).

Por otra parte, dicho órgano jurisdiccional emitió, en 2018, la tesis jurisprudencial VIII-J-2aS-62, misma que se cita a continuación, en la cual se señala que la autoridad fiscal cuenta con las facultades para cuestionar la materialidad de las operaciones realizadas por los contribuyentes:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- LA AUTORIDAD TIENE FACULTADES PARA CUESTIONAR LA MATERIALIDAD DE LOS HECHOS QUE SUSTENTAN LOS INGRESOS GRAVADOS Y LOS GASTOS DEDUCIDOS.

En términos de la tesis 1a. CXCVII/2013 (10a.) emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el cumplimiento de los requisitos aplicables a los comprobantes fiscales no implica que proceda automáticamente el efecto fiscal que el contribuyente pretenda. De ahí que, en caso de ser cuestionado en la fiscalización, el contribuyente debe demostrar la materialidad de las operaciones que generaron los ingresos gravados y los gastos deducidos. Se arriba a esa conclusión, porque el artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación prevé que el registro contable se integra también con la documentación que lo compruebe, habida cuenta que las Normas de Información Financiera A-1, A-2, A-3 y A-4 establecen los principios de sustancia económica, de confiabilidad, veracidad y verificabilidad de las operaciones. Por añadidura, la autoridad puede válidamente cuestionar la materialidad de una operación, porque esa es precisamente la finalidad de las compulsas. Se arriba a esa conclusión, porque buscan verificar (cruzar información) si las operaciones que un contribuyente manifestó realizar con un tercero efectivamente se realizaron, a través de la fiscalización de este. De ahí que se

explique por qué, en términos de la fracción VI del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, deben darse a conocer los resultados de las compulsas al contribuyente visitado, es decir, para que aporte elementos para demostrar la materialidad de las operaciones negadas por los terceros que le expidieron los comprobantes fiscales.

(Énfasis añadido).

Derivado de lo anterior, se puede observar que la autoridad fiscal, mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación, ya obligaba a los contribuyentes a acreditar y probar la materialidad de la operación; es decir, demostrar que dicha operación efectivamente se llevó a cabo, considerando esta materialidad como un requisito para que proceda la deducción de la erogación efectuada correspondiente.

Asimismo, resulta relevante destacar que el TFJA señala que la autoridad fiscal está facultada para verificar si una operación se llevó a cabo efectivamente mediante la fiscalización al prestador de servicios a través de la emisión de compulsas. En este sentido, se ha observado que la autoridad ha solicitado a los prestadores de servicios que acrediten contar con personal, infraestructura o capacidad y los activos necesarios para la prestación de los servicios que se amparan en los comprobantes deducidos por el prestatario o contratante de los mismos.

Sin embargo, existen casos en los cuales, por su esquema operacional o de negocios, ciertas empresas no cuentan con la totalidad del personal o los activos necesarios para poder realizar la prestación de los servicios; por lo que, entonces, estas llevan a cabo la subcontratación de los diversos servicios que correspondan, ya sea con una parte relacionada, o bien, con un tercero independiente.

Lo anterior resulta una práctica frecuente, principalmente en el sector o industria de la construcción, pues normalmente el gobierno otorga concesiones cuyo titular es una empresa de nueva creación con un propósito específico, misma que lleva a cabo la subcontratación de servicios de obra con un tercero o con una de sus partes relacionadas para que ejecuten los servicios y actividades objeto de la concesión; o bien, también pueden hacer el arrendamiento de diversos activos para poder ejecutar la obra.



10

Adicionalmente, dichos grupos empresariales llegaran a concentrar al personal administrativo en una entidad especializada que les presta los servicios de *back office*, cumpliendo con los requisitos señalados en la Ley Federal del Trabajo para tal efecto.

En este escenario, se debe analizar cuál es la intención del criterio no vinculativo en comento, atendiendo el tipo de servicios antes descrito, así como a muchos otros; es decir, resulta fundamental definir si los prestadores de servicios podrán seguir operando de la misma forma en la que actualmente lo hacen, sin caer en una posible práctica fiscal indebida según el criterio de las autoridades fiscales. En su caso, será necesario contar con la integración de un expediente robusto en el que se detalle su operación, a efecto de dar respuesta a los posibles cuestionamientos que efectúe la autoridad fiscal.

Por tanto, los contribuyentes deberán estar atentos a los efectos prácticos del citado criterio emitido por la autoridad fiscal para identificar si, derivado de su esquema operacional, se podría negar la deducción de las erogaciones a sus clientes, debido a que el prestador no fue capaz de acreditar que cuenta directamente con activos o personal propio para la prestación de los servicios; y, en su caso, analizar posibles acciones preventivas o medios de prueba o de defensa a su alcance.

Por otro lado, es importante subrayar que actualmente no se encuentra expresamente prevista en la ley la obligación de los contribuyentes de conservar la documentación que acredite la efectiva prestación de los servicios. Sin embargo, es posible observar una disposición u obligación similar en la regla 3.3.1.27. de la RM vigente, misma que se añadió

en el ejercicio fiscal 2014, mediante la cual establece que aquellos contribuyentes que realicen gastos a prorrata en el extranjero con personas que no sean contribuyentes del ISR podrán deducir dicho gasto siempre que se cumpla la totalidad de los requisitos aplicables, entre los cuales se encuentra el que se acredite que el servicio vinculado al gasto a prorrata haya sido efectivamente prestado.

A continuación, se indica parte de lo indicado en la regla en comento:

3.3.1.27. *Para los efectos del artículo 28, fracción XVIII de la Ley del ISR, no será aplicable lo señalado en dicha fracción, tratándose de gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del ISR en los términos de los Títulos II o IV de la misma Ley, cuando se cumpla la totalidad de los requisitos siguientes:*

...

III. Acreditar que el servicio que corresponda a dicho gasto efectivamente haya sido prestado.

...

Para los efectos de esta fracción, en ningún caso la facturación y/o el pago acreditan por sí mismos que un servicio fue efectivamente prestado.

...

(Énfasis añadido).

Como se puede observar, el requisito de contar con toda la información y documentación que ampare la existencia de las operaciones celebradas no es algo nuevo, sino que constantemente se ha observado que la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de comprobación o incluso en los trámites de devolución de saldos a favor, ha solicitado a los contribuyentes que demuestren la prestación efectiva de los servicios para que proceda su deducción o el impuesto al valor agregado sea acreditable, en su caso.

Ahora bien, cada empresa, tanto los prestadores como los prestatarios, deberá definir los esquemas necesarios para la recopilación y conservación de toda la documentación requerida para solventar los cuestionamientos que podría emitir la autoridad fiscal en relación con la deducción de erogaciones

por concepto de servicios, también conocido como *defense file*, así como el nivel de detalle del mismo, toda vez que no existe ninguna disposición que establezca el nivel de detalle de información que la autoridad fiscal podría solicitar al contribuyente. Por lo cual es muy recomendable que los contribuyentes utilicen las herramientas tecnológicas para alimentar el día a día de sus operaciones y en particular las referentes a prestación de servicio, con la finalidad de contar con un expediente documental sólido y de forma expedita.

CONCLUSIÓN

Con motivo de la incorporación del criterio no vinculativo 44/ISR/NV al anexo 3 de la RM para 2024, además de los diversos instrumentos o esquemas de fiscalización implementados actualmente por las autoridades fiscales, se puede inferir que estas ejercen una mayor presión y énfasis en la solicitud de la documentación comprobatoria, mediante la cual los contribuyentes tengan que acreditar la existencia efectiva o material de las operaciones realizadas por los contribuyentes, especialmente tratándose de la prestación de servicios.

Por ende, los contribuyentes que presten servicios, así como quienes los reciban, en su carácter de prestatarios o clientes, deberán observar y analizar si, hoy en día, existe en su esquema operacional o de negocios algún posible riesgo o contingencia fiscal, derivado de los nuevos criterios emitidos por las autoridades fiscales.

Asimismo, será necesario contar con todo el soporte documental para que el contribuyente efectivamente pueda probar y evidenciar que se están llevando a cabo actividades vinculadas al objeto de las empresas, bajo una óptica de una razón de negocios y de sustento económico sólido y, en su caso, que los servicios recibidos sí son estrictamente indispensables para la realización de las actividades del contribuyente, así como para la generación de ingresos.

Esto tiene el objetivo de solventar los cuestionamientos que pueda emitir la autoridad fiscal en operaciones en las que, debido al esquema operativo o de negocios de la empresa prestadora, esta no contara directamente con personal o activos propios para la prestación de los servicios contratados. •